

SEANCE DU 7 JUILLET 2005

DECISION 2005-03

**DECISION RELATIVE AUX ORIENTATIONS DES CONTROLES
PERIODIQUES DES COMMISSAIRES AUX COMPTES**

CAMPAGNE 2005-2006 ET CAMPAGNES A VENIR

La présente décision du Haut Conseil a pour objet de définir les orientations des contrôles périodiques des commissaires aux comptes. Elle s'applique à la campagne 2005-2006 et aux campagnes à venir.

PARTIE 1 : OBJECTIFS ET PRINCIPES GENERAUX

Chapitre 1 : Objectifs généraux

Antérieurement à la loi de sécurité financière, le contrôle de qualité de la profession mis en place par la Compagnie nationale et les compagnies régionales poursuivait l'objectif d'améliorer la qualité de l'audit. Les contrôles étaient menés à partir d'outils méthodologiques destinés à apprécier la qualité du travail des commissaires aux comptes et la conformité de leurs diligences au regard du référentiel normatif et déontologique de la Compagnie nationale en vigueur à la date de réalisation de leur mission.

La loi de sécurité financière a modifié le cadre juridique du contrôle de qualité en confiant la responsabilité des contrôles périodiques au Haut Conseil.

Décidant le 10 juin 2004 des orientations de la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a demandé, en application du principe d'unicité de la profession réaffirmé par la loi de sécurité financière, d'unifier le cadre des contrôles et d'homogénéiser leurs méthodes. Le Haut Conseil a aussi demandé à la Compagnie nationale d'instaurer un cadre unique de contrôle - le contrôle national de qualité - et de mettre en place un contrôle global des cabinets ; ce contrôle global devant être atteint par la combinaison des contrôles des procédures de cabinet et des contrôles de diligences.

Le Haut Conseil a procédé à une sélection de types de cabinets, de secteurs et de thèmes qu'il voulait intégrer dans le programme de contrôle. La Compagnie nationale, quant à elle, a arrêté une liste de commissaires aux comptes correspondant aux critères retenus par le Haut Conseil.

Ce changement d'orientation préfigurait l'adjonction d'un objectif à celui qui avait été retenu jusqu'à présent par la Compagnie nationale pour le contrôle de qualité. Par ailleurs, l'analyse des résultats de la campagne 2003-2004 a conforté la nécessité d'apporter un changement de méthodes et d'objectifs.

La présente décision est destinée à apporter une nouvelle dimension au contrôle de qualité.

La responsabilité qui incombe au Haut Conseil en matière de contrôles périodiques le conduit à promouvoir un contrôle qui dépasse la seule vérification de la qualité professionnelle des commissaires aux comptes pour en faire un instrument de sécurité financière. Les contrôles périodiques doivent permettre d'identifier les principaux problèmes rencontrés susceptibles d'affecter la qualité des comptes et de l'information financière et de recenser les actions à mettre en œuvre pour les résoudre. Ils doivent par ailleurs aboutir à une hiérarchisation des situations à risques et des manquements.

Le Haut Conseil préconise ainsi d'assigner comme fonction au contrôle de qualité, aux côtés du traditionnel contrôle de l'application des diligences professionnelles, celle de contribuer à l'identification des situations à risques.

Cette évolution doit se concrétiser d'une part, par la confection d'un programme de contrôle adapté aux nouveaux objectifs, et d'autre part, par la mise en place d'outils visant à identifier des situations à risques qui apparaissent à l'occasion des travaux réalisés par les commissaires aux comptes lors de leur mission légale.

Chapitre 2 : Principes généraux à suivre pour les campagnes de contrôles périodiques à venir

Afin d'atteindre les nouveaux objectifs assignés aux contrôles périodiques, le Haut Conseil décide l'application aux campagnes à venir des six principes suivants :

1) RETENIR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES COMME POINT D'ENTREE DE LA SELECTION

Contrairement au point d'entrée retenu l'année précédente¹, le commissaire aux comptes sera le seul point d'entrée de sélection pour la mise en œuvre des contrôles périodiques.

Par commissaire aux comptes, il faut entendre le titulaire d'un mandat, personne physique ou morale (société de commissaires aux comptes) inscrite.

¹ La sélection proposée en 2004-2005 par la Compagnie a retenu comme point d'entrée le dossier et non le commissaire aux comptes sauf pour ce qui concerne le choix des 3 cabinets parmi les 9 cabinets ayant le plus grand nombre de mandats d'entités faisant appel public à l'épargne.

2) GENERALISER LE CONTROLE GLOBAL DU CABINET

Par « cabinet », il faut entendre toute structure d'exercice du commissariat aux comptes quelle qu'en soit sa forme.

Le contrôle global de cabinet comprend :

1. Une appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par le cabinet pour exercer l'activité de commissariat aux comptes².

Lorsque cette appréciation fait l'objet d'une vérification sur une sélection de mandats, ces derniers seront choisis de façon à contrôler un nombre suffisant de personnes physiques inscrites, exerçant au nom du cabinet et signataires de mandats du cabinet.

2. Un contrôle de la correcte exécution de la mission légale sur une sélection de mandats du cabinet (contrôle de mandats).

Les critères qui devront être retenus pour opérer un choix de mandats sont les suivants :

- critère d'entités : il convient de sélectionner, d'une part, des mandats concernant des entités faisant appel public à l'épargne (de façon à contrôler les introductions et les demandes de « re-contrôles » et à respecter une rotation de contrôle sur 6 ans), et d'autre part, des entités ne faisant pas appel public à l'épargne et présentant des comptes consolidés qui dépassent un chiffre d'affaires de 100 M€.
- critère quantitatif : le contrôle devra porter sur au moins 10 % du nombre d'heures totales d'audit du cabinet, attribuées à différentes personnes physiques inscrites exerçant au nom du cabinet, avec un contrôle prioritaire sur les mandats représentant un nombre d'heures important et une couverture minimum de 5 % des heures totales d'audit répondant au critère thématique ci-après ;
- critère thématique : le contrôle de mandats devra être ciblé sur les thèmes, les situations et les secteurs spécifiques répondant aux orientations décidées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

3) ETENDRE LE CHAMP DU CONTROLE

Lorsqu'un cabinet appartient à un « groupe de cabinets » (existence de liens capitalistiques), le contrôle global de l'ensemble des cabinets constituant ce groupe devrait être effectué de préférence au cours de la même campagne. Il en est de même lorsqu'un cabinet appartient à un réseau.

Lorsque l'entité est auditée par plusieurs commissaires aux comptes, dans le cadre du co-commissariat, le contrôle de mandats sera systématiquement étendu aux travaux réalisés par chacun des commissaires aux comptes.

² Conformément aux exigences légales et réglementaires.

Lorsque l'entité présente des comptes consolidés, le contrôle de mandats sera étendu dans la mesure du possible aux travaux réalisés par les commissaires aux comptes des filiales du groupe, que les contrôleurs légaux soient ou non les mêmes que ceux de l'entité mère.

4) METTRE EN PLACE UN OUTIL DE SYNTHÈSE DES RISQUES IDENTIFIÉS

Il est demandé à la Compagnie nationale, dans son rapport au Haut Conseil des résultats des contrôles périodiques, de synthétiser les principaux problèmes rencontrés de manière récurrente par les commissaires aux comptes lors de leurs missions légales pouvant affecter la qualité des comptes et de l'information financière délivrés par les entités.

Il lui est également demandé de synthétiser les difficultés rencontrées par les commissaires aux comptes lors de l'accomplissement de leurs missions et de l'exercice de leur activité.

Ainsi cette remontée d'information contribuera à détecter des facteurs d'insécurité juridique, économique et financière. Elle permettra également de recenser les actions à mettre en œuvre pour faire face à ces difficultés et par là même de contribuer à l'amélioration de la sécurité financière.

Il est également demandé à la Compagnie nationale de vérifier auprès des commissaires aux comptes contrôlés dans quelles conditions et dans quels cas ces derniers ont décidé d'exercer ou de ne pas exercer leur devoir d'alerte.

Enfin, l'outil de synthèse intégrera les éléments d'information provenant des thèmes de contrôles choisis par le Haut Conseil.

5) DEPAYSER LES CONTRÔLEURS

Le principe de dépaysement consiste à privilégier l'affectation des contrôleurs aux contrôles des commissaires aux comptes inscrits dans une autre compagnie régionale.

Il répond à la nécessité d'indépendance des contrôleurs. Les contrôles périodiques étant réalisés par des professionnels en exercice, il est nécessaire que ces derniers soient indépendants. Cette affectation devra toutefois être organisée en tenant compte des domaines de compétence des contrôleurs et de leurs éventuels conflits d'intérêts.

6) ADAPTER LES MODALITÉS DU CONTRÔLE GLOBAL DE CABINET

Compte tenu des différences des cabinets liées à leurs tailles, aux secteurs d'activité dans lesquels ils interviennent, à leurs organisations et à leurs structures, il conviendra d'adapter les outils utilisés pour l'appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures en fonction du cabinet contrôlé.

L'appréciation de l'organisation et des procédures portera au moins sur les thèmes suivants :

- . le respect des exigences légales et réglementaires, notamment celles relatives à l'indépendance, aux incompatibilités ;
- . l'acceptation des missions et l'examen du maintien des missions ;
- . l'obligation de formation annuelle ;
- . l'obligation d'établir chaque année une déclaration d'activité ;
- . l'existence et l'utilisation d'outils méthodologiques appropriés pour la conduite d'une mission légale ;
- . l'existence et le recours à une documentation technique à jour.

Compte tenu des différences tenant à la nature des mandats détenus sur des entités (entités faisant appel public à l'épargne, entités faisant appel à la générosité publique, entités d'intérêt public, autres entités ne faisant pas appel public à l'épargne, entités présentant des comptes consolidés, OPCVM, banques, assurances...), les contrôles de mandats seront réalisés à partir d'outils adaptés à la nature de chaque mandat.

Les contrôles de mandats porteront au moins sur les thèmes suivants :

- . le respect des normes d'exercice professionnel, des textes légaux et réglementaires applicables ;
- . la documentation appropriée des travaux mis en œuvre, comprenant notamment l'examen des principes comptables suivis par l'entité auditée et la vérification de l'information financière diffusée ;
- . la cohérence de l'opinion émise avec les conclusions figurant dans le dossier constitué par le commissaire aux comptes à l'occasion de la conduite de sa mission ;
- . l'implication des signataires.

PARTIE 2 : MISE EN APPLICATION POUR LES CONTROLES PERIODIQUES 2005-2006

Le programme de cette campagne devra être mis en cohérence avec le programme de la campagne précédente, afin d'assurer sur les deux campagnes les principes généraux décrits ci-dessus.

Chapitre 1 : Campagne précédente

Le programme 2004-2005 de contrôle des commissaires aux comptes a été établi à partir d'une sélection de mandats détenus par les commissaires aux comptes. Les dossiers sélectionnés ont été les suivants :

- 129 sociétés faisant appel public à l'épargne, dont 3 enseignes de la grande distribution et 15 à 20 OPCVM,
- 10 filiales françaises significatives de sociétés étrangères : soit 5 cotées sur une place étrangère dont au moins 3 filiales de sociétés américaines et 5 cotées sur le compartiment des valeurs étrangères de la Bourse de Paris dont au moins 3 filiales de sociétés américaines,
- 100 entités ne faisant pas appel public à l'épargne : établissements de crédit, compagnies d'assurance et 2 enseignes de la grande distribution,
- 8 associations dont les ressources financières sont significatives et contrôlées par un commissaire aux comptes membre de la compagnie régionale de Paris ou de Versailles, dont 4 faisant appel à la générosité publique.

Les dossiers constitués par les commissaires aux comptes sur cette sélection d'entités (appelées entités d'intérêt public) ont fait l'objet d'un contrôle vertical³. Ce dernier était complété par un contrôle horizontal⁴ du cabinet de préférence au cours de la même campagne.

Les commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public ont fait l'objet :

- . d'un contrôle vertical sur chacun des dossiers d'entités d'intérêt public sélectionnés ;
- . d'un contrôle approfondi des procédures mises en place par les commissaires aux comptes, comprenant une appréciation de ces procédures et la vérification de leur application aux dossiers, objets du contrôle vertical,
- . d'un contrôle de l'activité⁵ de chacun des commissaires aux comptes personnes physiques de ces cabinets sur des mandats d'entités autres que d'intérêt public, la même année ou sur une durée ne pouvant excéder 3 ans.

³ Cette dénomination, retenue pour la campagne 2004-2005, concernait les contrôles de diligences.

⁴ Cette dénomination, retenue pour la campagne 2004-2005, concernait le contrôle des procédures.

⁵ Contrôle de structure portant sur les procédures mises en place, la formation suivie, les outils de travail et comprenant le suivi des déclarations d'activité.

Les commissaires aux comptes ne détenant pas de mandat d'entité d'intérêt public ont fait l'objet d'un contrôle d'activité qui comprenait un contrôle de mandats et un contrôle des procédures et de l'organisation, ainsi que la vérification de l'application des procédures sur des mandats.

Chapitre 2 : Campagne 2005-2006

1) APPROCHE CABINET⁶

Il est proposé :

a) La poursuite du contrôle global des cabinets ayant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées :

Pour la campagne 2004-2005, 3 de ces cabinets avaient été sélectionnés. Pour la campagne 2005-2006, 3 autres cabinets seront contrôlés. Les 2 derniers seront contrôlés en 2006-2007, compte tenu de leurs récents rapprochements avec d'autres cabinets. Ces 8 cabinets sont constitués par environ 50 personnes morales inscrites, et regroupent 1 265 personnes physiques inscrites. L'ensemble de ces cabinets détient environ 46 000 mandats.

b) Le contrôle d'au moins 15 cabinets (en dehors des 8 cabinets visés au a) parmi les cabinets ayant le plus grand nombre de mandats. A titre illustratif, il a été constaté que 30 cabinets regroupent 290 personnes physiques inscrites. L'ensemble de ces cabinets détient environ 8 245 mandats.

c) Le contrôle d'autres commissaires aux comptes (en dehors de ceux visés par le a et le b). Ces derniers représentent environ 3 540 personnes morales et 14 000 personnes physiques inscrites dans toute la France (33 régions). Ils détiennent un peu plus de 195 000 mandats. Cette dernière sélection, laissée à l'initiative de la Compagnie nationale, fera l'objet par le Secrétariat général du Haut Conseil d'une vérification de sa conformité avec les principes arrêtés dans la présente décision. Il est toutefois spécifié qu'elle devra porter sur les commissaires aux comptes intervenant dans les secteurs et situations spécifiques décidés par le Haut Conseil. En fonction du nombre de commissaires aux comptes atteint, le deuxième critère de sélection utilisé sera la détention d'au moins un mandat d'entité faisant appel public à l'épargne.

2) APPROCHE THEMATIQUE

Cette approche doit être croisée avec l'approche cabinet. Elle s'applique à tous les commissaires aux comptes contrôlés, mentionnés aux a, b et c de l'approche cabinet.

Dans le cadre des contrôles de mandats, il conviendra de sélectionner les mandats d'entités répondant aux secteurs, situations spécifiques et thèmes proposés ci-dessous :

⁶ La Compagnie nationale a dressé une première répartition des mandats sur la base des déclarations d'activité de l'année 2003 dont elle dispose. Une synthèse de ces données chiffrées montre que le nombre de personnes morales inscrites s'élève à environ 3 600 et regroupe 15 500 personnes physiques inscrites. L'ensemble de cette population détient environ 250 000 mandats.

Secteurs et situations spécifiques :

- entités faisant appel public à l'épargne : sociétés introduites à la cote, « re-contrôles » décidés lors d'une précédente campagne et respect d'une rotation de contrôle de dossier tous les 6 ans ;
- de 20 à 30 associations d'utilité publique ou recevant des subventions publiques,
- de 10 à 20 associations sportives affiliées nationales et locales, fédérations sportives,
- de 20 à 30 entités soumises à une réglementation de protection de l'environnement (recyclage, déchetterie, usine catégorie SEVESO,...),
- de 10 à 30 filiales françaises de sociétés cotées étrangères,
- de 10 à 20 entités de la distribution,
- de 5 à 15 organismes collecteurs de formation professionnelle continue,
- de 5 à 15 institutions de retraites complémentaires,
- de 5 à 15 sociétés civiles de placement immobilier,
- de 20 à 40 organismes de placement collectif en valeurs mobilières comprenant notamment des fonds de gestion alternative,
- groupes dont certaines des filiales ont leur siège dans des pays à fiscalité favorable (paradis fiscaux) ou faisant partie de la liste du GAFI (pays et territoires non coopératifs).

Thèmes :

- information financière diffusée dans le cadre du passage aux IFRS,
- méthodes de comptabilisation des remises clients dans les secteurs concernés,
- utilisation d'instruments financiers tels que les produits dérivés,
- recours à des structures déconsolidantes.

LE PRESIDENT