

DECISION 2007-01

Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Relative aux contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes

Séance du 6 juillet 2007

Lors de la séance du 28 juin 2007, le Haut Conseil a délibéré sur l'adoption de principes directeurs à appliquer pour la mise en place d'un nouveau système des contrôles périodiques. Il a adressé un document comportant l'énoncé de ces principes à la Compagnie nationale afin de recueillir ses observations.

Le Conseil national de la Compagnie nationale, réuni le 5 juillet 2007, a adhéré par un vote à l'unanimité au projet de réorganisation des contrôles figurant dans le document.

Le Haut Conseil prend acte de cette adhésion et décide en conséquence d'adopter le nouveau système des contrôles périodiques à partir des principes énoncés dans le document joint à cette décision. Ce dernier a été modifié pour tenir compte des observations du Conseil national.

Le Haut Conseil prend acte du souhait du Conseil national de créer dans les meilleurs délais le comité entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale, chargé de rendre opérationnelle cette nouvelle organisation.

Le nouveau système devra entrer en application le 1^{er} octobre 2007 et devra faire l'objet d'une évaluation au plus tard en juin 2008.

Christine THIN

Présidente

HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Principes directeurs

Relatifs à la

Mise en place d'un nouveau système des contrôles périodiques

Adoptés en séance du 6 juillet 2007

Le Code de commerce soumet les commissaires aux comptes, dans leur activité professionnelle à des contrôles périodiques organisés selon des modalités définies par le Haut Conseil. Ces contrôles sont effectués par la Compagnie nationale et les compagnies régionales selon le cadre et les orientations définis par le Haut Conseil. L'Autorité des marchés financiers concourt aux contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes lorsqu'ils certifient les comptes des personnes relevant de son autorité. Le Haut Conseil supervise la mise en oeuvre et le suivi des contrôles périodiques et veille à leur bonne exécution.

La directive européenne¹ prévoit que les Etats membres doivent mettre en place un système efficace de supervision publique de l'activité de tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit selon le principe du contrôle par l'Etat membre d'origine. Cette supervision publique doit permettre une coopération efficace entre les organes de supervision au niveau communautaire. Selon les articles 29 et 32 de la directive, le système d'assurance qualité est organisé de telle sorte qu'il soit indépendant des commissaires aux comptes qui y sont soumis et qu'il fasse l'objet d'une supervision publique, laquelle assume notamment la responsabilité finale du système d'assurance qualité.

Le Haut Conseil, après avoir évalué deux campagnes de contrôles, a décidé d'engager une réflexion sur le renforcement de l'indépendance des contrôleurs.

Un accord de principe a été acté entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale pour créer un corps de contrôleurs composé de professionnels n'exerçant pas en cabinet.

Un groupe mixte composé de représentants des deux institutions a été créé pour mettre en oeuvre cet accord de principe.

Les résultats des travaux de ce groupe ont été communiqués au Haut Conseil.

Ce dernier a par ailleurs pris acte des évolutions sur les systèmes d'assurance qualité en Europe et dans le monde et de la nécessité d'inscrire la réforme des contrôles périodiques dans le cadre d'une coopération entre les divers systèmes de supervision publique instaurés par les homologues étrangers du Haut Conseil.

¹ Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006.

Ces évolutions sont nécessaires pour la profession et la sécurité financière. En effet, la qualité de l'audit et le respect des règles d'indépendance et d'éthique contribuent au bon fonctionnement des marchés en améliorant l'intégrité de l'information financière publiée par les entités. Les contrôles périodiques sont un bon moyen d'assurer au public et aux autorités de contrôle que la qualité du travail des commissaires aux comptes se situe à un niveau élevé. La crédibilité du système des contrôles exige l'indépendance des contrôleurs et une supervision publique effective.

La nouvelle organisation des contrôles périodiques concerne l'ensemble des commissaires aux comptes inscrits. Toutefois, elle distingue, conformément aux principes fixés dans la directive européenne, les cabinets selon qu'ils détiennent ou non des mandats d'entités d'intérêt public.

Le corps de contrôleurs est chargé d'effectuer les contrôles des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.

Les contrôles des autres cabinets restent de la compétence des professionnels en exercice et s'appuient sur une forte implication des régions.

Toutefois, cette répartition des compétences et des responsabilités ne doit pas conduire à deux systèmes de contrôles périodiques totalement différenciés et aux objectifs totalement différents.

C'est pourquoi, il est prévu une flexibilité de l'organisation dans un certain nombre de situations et le recours à des professionnels en exercice lorsque la technicité des dossiers l'exige. Une coordination est nécessaire pour que, quel que soit le type de cabinet contrôlé, les objectifs liés à la qualité de l'audit et à la sécurité financière soient respectés.

Le nouveau système suit les principes suivants :

1. Le financement du système des contrôles ne doit pas relever de décisions discrétionnaires de la part des instances professionnelles. Le Haut Conseil approuve le programme de réalisation des opérations de contrôle et son budget. Il veille à l'indépendance de ce financement par rapport aux contrôlés.
2. Il est créé, au sein de la Compagnie nationale, un corps de contrôleurs composé de professionnels n'exerçant pas en cabinet. Le corps de contrôleurs est chargé de réaliser les contrôles des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.
 - le corps de contrôleurs est financé par la Compagnie nationale dans des conditions garantissant son indépendance ;
 - le recrutement de chaque contrôleur suit une procédure objective qui garantit à la fois leurs compétences et leur indépendance. Le Haut Conseil donne son accord au recrutement du contrôleur et peut demander qu'il soit démis de ses fonctions ;
 - l'affectation des contrôleurs suit une procédure objective qui garantit à la fois leurs compétences et leur indépendance. Le Haut Conseil peut désapprouver la désignation d'un contrôleur pour des opérations de contrôle lorsque ces conditions ne sont pas remplies ;

- le corps reçoit ses instructions exclusivement du Haut Conseil quant à l'exécution des opérations de contrôle ;
 - les contrôleurs reçoivent une formation appropriée. Les plans de formation sont approuvés par le Haut Conseil.
3. Le contrôle des cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public est effectué par des contrôleurs praticiens expérimentés.
- les opérations de contrôle sont financées par la Compagnie nationale dans des conditions garantissant son indépendance ;
 - les contrôleurs praticiens sont désignés par les compagnies régionales. Ils suivent une formation spécifique aux opérations de contrôle ;
 - en vue de renforcer l'indépendance des contrôles effectués par les praticiens, le contrôle des cabinets non EIP répond à un principe de dépaysement.
4. Le Haut Conseil peut décider de faire effectuer le contrôle de certains cabinets soit par le corps de contrôleurs, soit par des contrôleurs praticiens, en dehors du champ d'intervention prévu aux principes 2 et 3 mentionnés ci-dessus et dans l'annexe. Il peut également autoriser l'adjonction de contrôleurs praticiens pour certaines opérations de contrôle concernant des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.
5. En vue d'associer la Compagnie nationale à la mise en œuvre du nouveau système, et aux fins de le rendre opérationnel il est créé un comité entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale. Ce comité est composé de trois représentants du Haut Conseil et de trois représentants de la Compagnie nationale, présidé avec voix prépondérante, par le président du Haut Conseil. A cet effet, avant approbation par le Haut Conseil :
- il élabore le programme de contrôle conformément aux orientations du Haut Conseil ;
 - il prépare le budget annuel pour la réalisation des contrôles ;
 - il coordonne l'exécution de l'ensemble du programme de contrôle ;
 - il coordonne les méthodes de contrôles, notamment en élaborant les outils et les procédures de réalisation des contrôles, et en les adaptant à la taille des cabinets et à la nature des mandats détenus ;
 - il propose des modèles de pré rapports et de rapports en vue de l'homogénéisation des méthodes de restitution des résultats des contrôles ;
 - il organise le recrutement des contrôleurs du corps et propose les plans de formation de ces derniers ;
 - il propose les modalités de dépaysement des contrôleurs praticiens, la procédure à suivre pour leur affectation et préconise une formation spécifique aux opérations de contrôle de ces derniers.
6. Le Haut Conseil intervient, par l'intermédiaire de son Secrétaire général, à toutes les étapes des opérations de contrôle. Il a accès aux documents collectés ou constitués par les contrôleurs et les contrôleurs praticiens tout au long de la conduite des contrôles. Il peut demander des informations complémentaires, décider de vérifications supplémentaires et faire procéder à un nouveau contrôle. Il est destinataire dans les meilleurs délais des rapports de contrôle et plus généralement de toute restitution faite au contrôlé.

7. L'Autorité des marchés financiers, ayant à concourir aux contrôles de commissaires aux comptes de personnes faisant appel public à l'épargne (entités d'intérêt public) ou d'organismes de placements collectifs (non entités d'intérêt public), intervient, autant que de besoin, aux opérations de contrôle des cabinets certifiant les comptes de personnes relevant de son autorité. Elle peut demander communication de toutes informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission. Elle peut aussi demander à tout moment d'inclure dans le programme de contrôle des vérifications sur ces cabinets. Elle est destinataire des constats effectués à l'occasion des contrôles relatifs aux mandats concernant les personnes relevant de son autorité. Le Haut Conseil peut solliciter de l'Autorité des marchés financiers la communication de tout élément utile à la conduite d'un contrôle.

Certains de ces principes sont complétés dans une annexe jointe au présent document.

ANNEXE

DEFINITIONS

1/ Sigles utilisés : « **H3C** » désigne le Haut conseil du commissariat aux comptes, il vise indifféremment le collège du Haut Conseil ou son Secrétaire général selon les pouvoirs dévolus par les textes en vigueur ; « **CNCC** » désigne la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ; « **CRCC** » désigne les compagnies régionales des commissaires aux comptes ; « **AMF** » désigne l'Autorité des marchés financiers ; « **EIP** » désigne les entités d'intérêt public.

2/ « **EIP** », selon la définition retenue par l'article R.821-26 du code de commerce : entités faisant appel public à l'épargne (« **APE** ») ou appel à la générosité publique (« **AGP** »), organismes de sécurité sociale mentionnés à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, établissements de crédits, entreprises régies par le code des assurances, institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale, mutuelles ou unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité.

3/ « **cabinet** », s'entend de toute structure d'exercice du commissariat aux comptes inscrite, titulaire de mandats de commissariat aux comptes. Il peut s'agir d'une personne physique exerçant seule ou d'une personne morale dans laquelle exercent une ou plusieurs personnes physiques. Il peut comprendre également différentes structures d'exercice du commissariat aux comptes qui partagent des politiques et des procédures communes sous une direction générale unique.

4/ un cabinet est dit « **cabinet EIP** » s'il détient des mandats EIP quelqu'en soit le nombre ; un cabinet ne détenant aucun mandat EIP est dit « **cabinet non EIP** ».

5/ le « **Corps** » désigne l'ensemble des contrôleurs indépendants des professionnels en exercice, chargé des contrôles des cabinets EIP.

6/ le « **Comité** » désigne le comité opérationnel paritaire entre le H3C et la CNCC, composé de 6 représentants désignés, chargé de rendre opérationnel le nouveau système des contrôles.

7/ les « **contrôleurs** » désignent les professionnels du Corps n'exerçant aucune mission légale de commissariat aux comptes et recrutés uniquement pour réaliser les contrôles de cabinet EIP.

8/ les « **contrôleurs praticiens** » sont des commissaires aux comptes en exercice expérimentés désignés par les CRCC pour réaliser les contrôles des cabinets non EIP.

9/ les « **contrôles** » désignent les contrôles périodiques prévus par le b de l'article L. 821-7 du code de commerce.

ARTICLE 1

Le financement du Corps et de l'ensemble des opérations de contrôle est assuré par des ressources clairement identifiées et exclusivement affectées à cet objet.

La CNCC arrête annuellement une cotisation nationale mise à la charge des commissaires aux comptes. Cette cotisation comporte une part nationale uniforme et une part majorée pour les cabinets EIP, assise sur le chiffre d'affaires réalisé sur les mandats EIP qu'ils détiennent. La décision arrêtant cette cotisation est transmise au garde des sceaux, ministre de la justice, et au H3C.

Le Comité établit chaque année un budget correspondant au coût prévisionnel de réalisation des opérations de contrôle.

Le H3C s'assure que les crédits et les moyens alloués au Corps et à l'ensemble des opérations de contrôle sont en adéquation avec le programme de travail qui a été défini conformément à ses décisions. Le H3C veille tout particulièrement à l'indépendance de ce financement par rapport aux cabinets contrôlés.

ARTICLE 2

La structure du Corps, sa composition, sa direction et son organisation interne sont définis par le Comité en fonction des objectifs de contrôle et du programme de contrôle.

Le Comité définit les profils de postes qui décrivent les qualités requises (expérience nécessaire, connaissance d'un secteur d'activité spécifique, compétence sectorielle, sens de l'écoute, capacité d'adaptation, capacité de synthèse,...) et les présente au H3C.

Le H3C s'assure de l'adéquation des profils et des compétences des contrôleurs avec les objectifs assignés aux contrôles.

Tout candidat au poste de contrôleur y compris au poste de direction du Corps fait parvenir au Président du Comité sa candidature. Le Comité instruit les candidatures utiles et émet un avis sur le recrutement avant de les soumettre au H3C.

ARTICLE 3

Le H3C s'assure du respect de l'indépendance des contrôleurs du Corps vis-à-vis des professionnels en exercice et règle les conflits d'intérêts éventuels entre le contrôleur et le cabinet contrôlé en prenant des mesures de sauvegarde nécessaires et en demandant le cas échéant le retrait du contrôleur des opérations de contrôle.

Les contrôleurs ne peuvent agir d'une manière qui les amène ou qui donne l'apparence de les amener à se servir de leurs fonctions ou de renseignements confidentiels, obtenus dans le cadre de leurs fonctions, au bénéfice de quiconque. Leur comportement ne peut conduire à accorder un traitement de faveur à quiconque, à perdre leur indépendance ou leur objectivité dans le cadre de leurs fonctions, à affecter la confiance du public envers le système de contrôle.

Les contrôleurs ne peuvent exercer un autre emploi ou une activité rémunérée qu'avec l'autorisation expresse du Comité². Toute activité externe, rémunérée ou non, ne peut être exercée par un contrôleur si elle affecte ou peut être perçue comme affectant son indépendance ou son objectivité, nuit à ses responsabilités ou porte atteinte aux intérêts ou à la réputation du Corps.

Peuvent être adjoints aux contrôleurs après accord du H3C, des professionnels en exercice, des spécialistes de secteurs économiques particuliers, dont l'intervention est nécessaire compte tenu de la spécificité technique d'un mandat à contrôler. Le Corps peut également consulter des « sachants ».

La CNCC veille au respect du secret professionnel par l'ensemble des intervenants au contrôle.

Les membres élus et autres membres des instances professionnelles s'interdisent toute immixtion dans l'orientation et le déroulement des opérations de contrôle réalisées par le Corps. A cet effet, le Corps ne peut recevoir aucune instruction sur l'exécution des opérations de contrôle autre que celles données par le H3C.

ARTICLE 4

Le Corps réalise les contrôles des cabinets EIP.

Il est notamment chargé :

- de mettre en œuvre les orientations des contrôles décidées par le H3C,
- de planifier les contrôles et coordonner les moyens nécessaires,
- d'effectuer les opérations de contrôle,
- de veiller au caractère contradictoire de la procédure de contrôle,
- d'établir les rapports de contrôle,
- de rendre compte de façon régulière de l'exécution des travaux,

Le Comité peut proposer au H3C de faire déléguer le contrôle des mandats non EIP d'un cabinet EIP à des contrôleurs praticiens. Le Comité peut également proposer au H3C de faire déléguer le contrôle de certains cabinets EIP à des contrôleurs praticiens en fonction d'une approche par les risques.

Dans le cadre de cette délégation, le Corps conserve la maîtrise des opérations de contrôle et établit un rapport de contrôle.

Pour exercer ses missions, le Corps obtient, si nécessaire, le concours des autres services de la CNCC ainsi que celui des CRCC, soit au titre de leur participation directe à certains travaux de contrôle, soit au titre du traitement et de la transmission des informations indispensables pour le bon fonctionnement des opérations de contrôle.

² À l'exception des activités liées à la production des œuvres à caractère scientifique, littéraire ou artistique, et le concours apporté aux œuvres d'intérêt général (enseignement, éducation, bienfaisance).

ARTICLE 5

Le contrôle des cabinets non EIP est effectué par des contrôleurs praticiens selon les orientations, le cadre et les modalités définis par le H3C.

Les CRCC désignent un contrôleur praticien responsable des opérations de contrôle d'un cabinet. Elles mettent en œuvre les orientations des contrôles décidées par le H3C.

ARTICLE 6

Les contrôleurs, et plus généralement ceux qui procèdent directement aux contrôles, doivent maintenir un haut niveau d'expertise. A cet effet, ils suivent une formation appropriée en matière de contrôle légal des comptes et d'information financière, ainsi qu'aux méthodes de l'examen d'assurance qualité.

ARTICLE 7

Le contrôle d'un cabinet fait l'objet d'un pré-rapport exposant les opérations de contrôle réalisés et leurs résultats, au vu duquel le cabinet contrôlé est appelé à faire valoir ses observations.

Le pré-rapport accompagné des observations du cabinet contrôlé est transmis au H3C et à l'AMF s'il s'agit d'un cabinet détenant des mandats concernant des personnes relevant de son autorité.

Une réunion contradictoire est organisée, si nécessaire, en présence du cabinet contrôlé et du contrôleur.

A l'issue de cette procédure, ce pré-rapport devient un rapport adressé au cabinet contrôlé, au H3C, à la CNCC, à la CRCC concernée et à l'AMF s'il s'agit d'un cabinet détenant des mandats concernant des personnes relevant de son autorité. Les commentaires du cabinet contrôlé font partie intégrante du rapport.