

# LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

## Rapport annuel 2005

Crédits photos : ministère de la Justice, Scicom, C. Montagné et BAJstock.com  
© La Documentation française - Paris, 2006

# Sommaire

<b>LES MEMBRES DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES .....</b>	<b>6</b>
<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>9</b>
<b>TITRE PREMIER – CADRE LÉGAL ET MOYENS DU HAUT CONSEIL .....</b>	<b>11</b>
<b>Chapitre 1 – Cadre légal .....</b>	<b>11</b>
Section 1 – Cadre national .....	11
Section 2 – Cadre européen .....	14
<b>Chapitre 2 – Les moyens du Haut Conseil .....</b>	<b>15</b>
Section 1 – Le budget du Haut Conseil .....	15
Section 2 – Un fort investissement individuel des membres .....	16
Section 3 – Une charge de travail en forte augmentation pour les services permanents .....	16
<b>TITRE DEUXIÈME – ACTIVITÉ NORMATIVE .....</b>	<b>17</b>
<b>Chapitre 1 Avis du Haut Conseil rendus sur les projets de normes d'exercice professionnel et au titre des bonnes pratiques .....</b>	<b>17</b>
Section 1 – Avis rendus sur les normes issues du référentiel CNCC de juillet 2003 .....	17
1. Première réponse apportée par le Haut Conseil .....	17
2. Avis favorable rendu sur la norme relative à la lettre de mission .....	17
3. Délibération du Haut Conseil .....	18
4. Avis négatif émis au titre des autres normes .....	19
5. Mise en place d'un processus de concertation avant saisine .....	19
Section 2 – Avis rendus sur les projets de normes issues de bonnes pratiques professionnelles récentes .....	19
Section 3 – Bonnes pratiques professionnelles .....	20
<b>Chapitre 2 Contextes européen et international .....</b>	<b>22</b>
Section 1 – Incidences sur les normes de l'adoption de la huitième directive européenne .....	22
Section 2 – Mise en place d'un sous-groupe « normes d'audit internationales » dans le cadre de l'EGAOB .....	22
Section 3 – Participation du Haut Conseil au projet de clarification des normes d'audit internationales .....	22

<b>TITRE TROISIÈME – LES AVIS RENDUS SUR SAISINES AU TITRE DE L’ARTICLE 1-5 DU DÉCRET DU 12 AOÛT 1969 MODIFIÉ .....</b>	<b>25</b>
<b>Chapitre 1 – Saisines reçues en 2005 .....</b>	<b>25</b>
Section 1 – <b>La procédure d’examen .....</b>	<b>25</b>
1. Fondements juridiques des saisines .....	25
2. Méthodologie d’examen des saisines .....	26
Section 2 – <b>Éléments chiffrés .....</b>	<b>27</b>
<b>Chapitre 2 – Avis rendus par le Haut Conseil .....</b>	<b>27</b>
Section 1 – <b>Application à l’État actionnaire du principe de la séparation de l’audit et du conseil .....</b>	<b>27</b>
Section 2 – <b>Indépendance des co-commissaires aux comptes d’une entité en présence de liens familiaux entre ces derniers .....</b>	<b>28</b>
Section 3 – <b>Indépendance d’un commissaires aux comptes en présence de liens familiaux entre ce dernier et les associés d’une société projetant de conclure un accord de partenariat avec l’entité contrôlée .....</b>	<b>28</b>
<b>Chapitre 3 – Saisines en cours d’examen par le Haut Conseil au premier trimestre 2006 .....</b>	<b>29</b>
<b>TITRE QUATRIÈME – LES CONTRÔLES PÉRIODIQUES .....</b>	<b>31</b>
<b>Chapitre 1 – Décisions du Haut Conseil .....</b>	<b>31</b>
<b>Chapitre 2 – Résultats des contrôles effectués par la Compagnie nationale au cours de la campagne 2004-2005 .....</b>	<b>32</b>
Section 1 – <b>Organisation des contrôles par la Compagnie nationale .....</b>	<b>32</b>
Section 2 – <b>Synthèse des résultats des contrôles .....</b>	<b>34</b>
1. Contrôles sur les procédures des cabinets détenant des mandats d’entités dénommées d’intérêt public .....	35
2. Contrôles sur les dossiers d’entités dénommées d’intérêt public détenus par ces cabinets .....	35
3. Contrôles délégués en région auxquels ont été soumis les commissaires aux comptes personnes physiques .....	38
<b>Chapitre 3 – Appréciation par le Haut Conseil .....</b>	<b>39</b>
Section 1 – <b>Appréciation d’ensemble .....</b>	<b>39</b>
Section 2 – <b>Examen des dossiers par le secrétariat général du Haut Conseil .....</b>	<b>40</b>
Section 3 – <b>Nouvelles attentes du Haut Conseil .....</b>	<b>41</b>

<b>TITRE CINQUIÈME – ACTIVITÉ JURIDICTIONNELLE .....</b>	43
<b>Chapitre 1 – Nombre de dossiers traités .....</b>	43
<b>Chapitre 2 – Analyse des décisions rendues en 2005 .....</b>	44
Section 1 – <b>Décisions rendues en matière d’inscription .....</b>	44
1. Lieu d’exercice de la profession .....	44
2. Paiement des cotisations professionnelles .....	44
3. Régularisation du paiement des cotisations professionnelles avant l’audience du Haut Conseil .....	45
Section 2 – <b>Décisions rendues en matière de discipline .....</b>	45
1. Appréciation de comportements postérieurs à la constatation des fautes disciplinaires .....	45
2. Appréciation des manquements sanctionnés pénalement .....	45
3. Prestations interdites et incompatibilités .....	46
4. Conditions d’application de la loi d’amnistie du 6 août 2002 .....	46
Section 3 – <b>Décision rendue en matière d’honoraires .....</b>	47
<b>TITRE SIXIÈME – ACTIVITÉ INTERNATIONALE .....</b>	49
<b>Chapitre 1 – Participation du Haut Conseil aux manifestations internationales .....</b>	49
Section 1 – <b>Manifestations internationales .....</b>	49
Section 2 – <b>Rencontres avec des pays qui ne sont pas encore dotés de systèmes             de supervision de la profession d’auditeur .....</b>	49
<b>Chapitre 2 – Relations bilatérales .....</b>	50
Section 1 – <b>Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) .....</b>	50
Section 2 – <b>Professional Oversight Board for Accountancy (POBA),             organe du Financial Reporting Council (FRC) .....</b>	50
Section 3 – <b>Abschluss Prüferaufsichts Kommission             ou Auditor Oversight Commission (AOC) .....</b>	50
<b>Chapitre 3 – Coopération dans le cadre de la huitième directive .....</b>	50
Section 1 – <b>Sous-groupe « coopération » .....</b>	51
Section 2 – <b>Sous-groupe « Scoreboard » .....</b>	51
<b>PERSPECTIVES .....</b>	53
<b>ANNEXES .....</b>	55

# Les membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes est composé de douze membres :

- trois magistrats, issus de la Cour de cassation, de la Cour des comptes et de l'ordre judiciaire, le président étant le magistrat issu de la Cour de cassation ;
- le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant, un représentant du ministère de l'Économie, un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- trois personnalités qualifiées dans les matières économique et financière : deux ayant compétences en matière d'appel public à l'épargne, une ayant compétence dans le domaine des petites et moyennes entreprises ou en matière d'associations ;
- trois commissaires aux comptes, dont deux ayant une expérience du contrôle des comptes des personnes faisant appel public à l'épargne ou à la générosité publique.

Les membres sont nommés par décret pour six ans, renouvelables par moitié tous les trois ans.

Un commissaire du Gouvernement désigné par le garde des sceaux siège auprès du Haut Conseil avec voix consultative.

## Présidente



**Christine THIN**  
*Conseiller  
à la Cour de cassation*

## Membres



**Michèle SIGNORET**  
*Conseiller  
à la cour d'appel de Paris*



**Michel PRADA**  
*Président de l'Autorité  
des marchés financiers*



**Jérôme HAAS**  
*Directeur adjoint,  
direction du Trésor*



**Jean-Michel  
de MOURGUES**  
*Conseiller maître  
à la Cour des comptes*



**Hervé SYNVET**  
*Professeur de droit privé  
à l'université  
Panthéon-Assas (Paris II)*



**Christian AUBIN**  
*Conseiller du président  
de BNP Paribas*



### Secrétaire général



**Christian LAUBIE**  
*Administrateur de sociétés*



**Didier KLING**  
*Commissaire aux comptes*



**Jean-Paul GRIZIAUX**  
*Commissaire aux comptes*



**Philippe STEING**  
*Magistrat*



**Jean-Pierre VALERIOLA**  
*Administrateur de sociétés*



**Michel LÉGER**  
*Commissaire aux comptes*

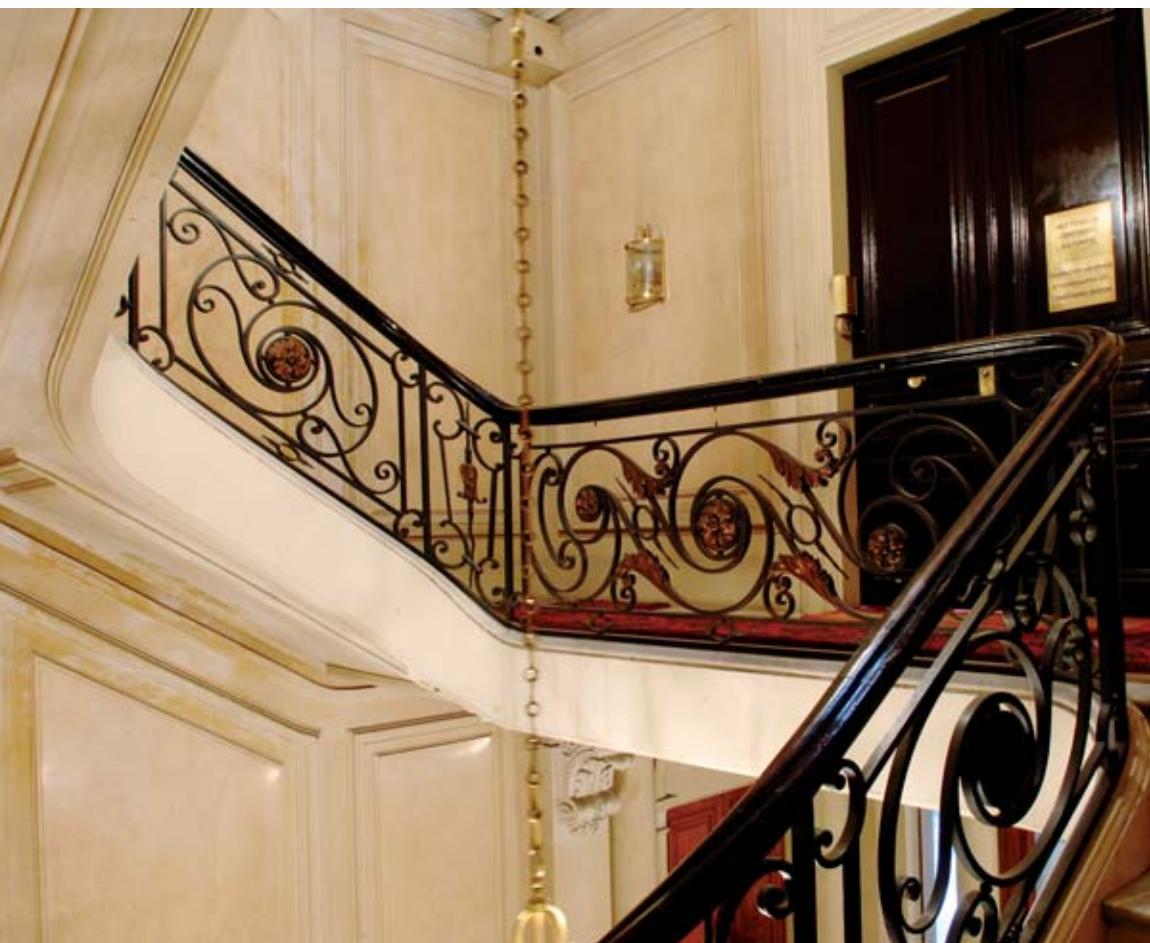
### Commissaire du Gouvernement



**Marc GUILLAUME**  
*Directeur des affaires civiles  
et du sceau*



**Patrice MORTUREUX  
de FAUDOAS**  
*Représentant du directeur  
des affaires civiles et du sceau*



# INTRODUCTION

Après avoir mis en place ses structures internes et lancé ses premiers travaux en 2004, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a poursuivi son action au cours de l'année 2005 dans les différents domaines relevant de sa compétence. Le gouvernement et le Parlement ont, dans le même temps, renforcé ses prérogatives en lui confiant des missions élargies en matière de contrôle qualité et de coopération internationale.

L'année 2005 a été marquée par un grand nombre de nouvelles saisines, notamment en ce qui concerne les normes d'exercice professionnel. Le garde des sceaux a en effet saisi le Haut Conseil de plus de cinquante normes élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Les travaux d'examen menés sur ces normes ont donné lieu à de nombreux débats qui ont conduit le Haut Conseil à délibérer sur les principes auxquels devaient, selon lui, répondre une norme pour être homologuée. Il a par ailleurs rendu ses premiers avis sur ces normes.

Différentes saisines émanant de commissaires aux comptes ou d'autorités compétentes, majoritairement liées à des questions relatives à la déontologie et à l'indépendance, ont également fait l'objet d'avis motivés ayant donné lieu à des publications. De plus, l'approbation par décret en Conseil d'État, le 16 novembre 2005, du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, au titre duquel le Haut Conseil avait rendu son avis en 2004, a donné lieu à de nouvelles saisines à propos des règles fixées par ce texte.

Au cours de l'année 2005, le Haut Conseil a également défini les orientations, le cadre et les modalités des contrôles périodiques. À ce titre, il a fixé de nouveaux principes et demandé à la Compagnie nationale de modifier ses méthodes. Ces modifications, qui se sont traduites par des contraintes nouvelles pour la profession, sont nécessaires pour renforcer la qualité de l'audit et la fiabilité de la certification des comptes.

Par ailleurs, en intensifiant ses relations avec les homologues étrangers et en participant à la mise en place d'une coordination des superviseurs européens, le Haut Conseil a développé la dimension européenne et internationale de sa mission.

Juridiction d'appel des décisions rendues par les commissions régionales d'inscription et les chambres régionales de discipline, le Haut Conseil a également eu l'occasion de fixer ses premières jurisprudences.

Le renforcement des prérogatives du Haut Conseil, la mise en application de ses premiers avis et premières décisions ont confirmé le rôle que lui avait réservé le législateur dans le nouveau cadre légal du commissariat aux comptes. Si les relations entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale ont été parfois difficiles, certaines missions du Haut Conseil se substituant en effet à celles assurées jusqu'alors par l'organe professionnel, le dialogue instauré dès 2004 entre les deux instances a toutefois pu être poursuivi de façon constructive, au cours de l'année 2005, et ce, dans l'intérêt général, dans l'intérêt du monde économique et financier, et dans celui de la profession.

Le présent rapport retrace les principaux travaux accomplis par le Haut Conseil, conformément aux missions qui lui ont été fixées par le législateur, en tenant compte de l'évolution du cadre européen du contrôle légal des comptes.



## TITRE PREMIER

## Cadre légal et moyens du Haut Conseil

CHAPITRE 1  
Cadre légal

## Section 1

## Cadre national

Au cours de l'année 2005, deux textes<sup>1</sup> sont venus renforcer les prérogatives du Haut Conseil et améliorer son fonctionnement :

- le décret n° 2005-599 du 27 mai 2005 portant modification du décret n° 69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes ;
- l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 relative au commissariat aux comptes prise en application de la loi de simplification du droit<sup>2</sup>.

Les modifications qui ont été apportées visent le domaine des contrôles de la profession de commissaire aux comptes, les relations avec les homologues étrangers et les conditions de fonctionnement du Haut Conseil.

Le Haut Conseil est désormais chargé de veiller à la bonne exécution des contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes. Cette disposition permet au Haut Conseil de compléter le suivi des contrôles de la profession dont il a la charge. Afin de permettre au Haut Conseil de répondre à sa mission, le décret du 12 août 1969 modifié prévoit des modalités qui préservent ses membres de tout risque de perte d'impartialité lorsqu'ils sont appelés à connaître, en formation disciplinaire, d'une situation individuelle ayant fait l'objet d'une saisine au titre des contrôles. Ainsi, le secrétaire général est chargé d'examiner les dossiers établis par la Compagnie nationale à l'occasion

<sup>1</sup> Ces textes sont disponibles sur le site du H3C ([www.h3c.org](http://www.h3c.org)).

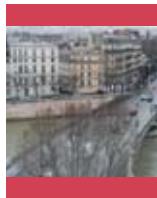
<sup>2</sup> L'article 28 2<sup>e</sup> de la loi du 9 décembre 2004 de simplification du droit habilite le gouvernement à « *Opérer la refonte des livres II et VIII du Code de commerce en ce qu'ils concernent les commissaires aux comptes et intégrer dans le livre VIII du même code les règles applicables aux commissaires aux comptes, en améliorant la formation et le contrôle des commissaires aux comptes ainsi que le fonctionnement du Haut Conseil du commissariat aux comptes et en permettant à celui-ci de négocier et de conclure des accords de coopération avec les autorités des autres États exerçant des compétences analogues ou similaires* ».

des contrôles et de saisir le Haut Conseil de questions de principes, apparaissant lors de l'examen de dossiers, préalablement instruites sous une forme anonyme. Il est par ailleurs fait obligation à la Compagnie nationale de rendre compte au Haut Conseil de la mise en œuvre des contrôles effectués par elle et de lui transmettre chaque année un rapport sur leurs résultats.

Au plan de la coopération internationale, les nouveaux textes donnent la possibilité au Haut Conseil de négocier et de conclure au nom de l'État des accords de réciprocité avec ses homologues étrangers notamment dans le domaine des contrôles. Une future coopération internationale implique que le Haut Conseil puisse partager des informations couvertes par le secret professionnel et le secret des affaires. À ces fins, le Haut Conseil est dispensé de l'application de la loi du 26 juillet 1968 relative à la communication des documents et renseignements d'ordre économique, commercial, industriel, financier ou technique à des personnes physiques ou morales étrangères.

L'amélioration du fonctionnement du Haut Conseil s'est traduite par un renforcement de l'indépendance de ses membres, la désignation d'un président suppléant, la non opposabilité du secret professionnel au Haut Conseil et à ses agents, ces derniers étant désormais soumis au secret professionnel. Plusieurs dispositions prévoient la publication de certains avis et décisions du Haut Conseil, et la communication au Haut Conseil d'informations relatives à l'inscription des commissaires aux comptes, à leur activité, aux sanctions disciplinaires encourues. Par ailleurs, les textes ouvrent au procureur général près la Cour des comptes la possibilité de saisir le Haut Conseil de toute question entrant dans ses compétences et réservent au garde des sceaux la faculté de saisir le Haut Conseil d'un projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale en vue de son homologation.

Par ailleurs, le nouvel article L. 821-1 du Code de commerce dispose que le Haut Conseil possède la qualité d'autorité administrative indépendante. Cette précision clarifie le statut du Haut Conseil, notamment au regard de ses homologues étrangers.



## Repère

### Dispositions relatives au suivi des contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes

Veiller à la bonne exécution des contrôles	Article L. 821-1 du Code de commerce (modifié par ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 article 8). « [...] Pour l'accomplissement de cette mission, le Haut Conseil du commissariat aux comptes est en particulier chargé : – de veiller à la bonne exécution des contrôles mentionnés aux b et c de l'article L. 821-7 dans les conditions définies par décret en Conseil d'État et garantissant l'indépendance des fonctions de contrôle et de sanction ; [...] ».
Examen des dossiers établis à l'occasion des contrôles par le secrétaire général	Article 1-1 I du décret du 12 août 1969 (modifié par décret n° 2005-599 du 27 mai 2005 article 2). « I - Le Haut Conseil dispose d'un secrétaire général, nommé par arrêté du garde des sceaux, ministre de la Justice, et chargé, sous l'autorité du président, de la gestion administrative du Haut Conseil, de la préparation et du suivi des travaux ainsi que de toute question qui pourrait lui être confiée. Le secrétaire général est chargé de l'examen des dossiers établis par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes à l'occasion des contrôles opérés en application des articles L. 821-7 et L. 821-9 du Code de commerce ainsi que de l'examen de toute question portant sur des cas individuels dont le Haut Conseil serait saisi. Lorsque l'examen des dossiers individuels fait apparaître une question de principe justifiant un avis du Haut Conseil, le secrétaire général saisit celui-ci après avoir instruit le dossier qu'il présente sous une forme anonyme. Il peut saisir à toutes fins le procureur général compétent. Il peut saisir la Compagnie nationale des commissaires aux comptes de toute demande d'information complémentaire. Dans l'exercice de ses missions, le secrétaire général est assisté de services placés sous son autorité et peut faire appel à tout sachant ou expert. [...] ».
Obligation pour la Compagnie nationale de rendre compte de la mise en œuvre des contrôles	Article 28 du décret du 12 août 1969 (modifié par décret n° 2005-599 du 27 mai 2005 article 26). « Elle rend compte chaque année au Haut Conseil de la mise en œuvre des contrôles réalisés conformément au cadre, aux orientations et aux modalités définis par celui-ci et centralise à cette fin les contrôles effectués par les compagnies régionales.
Transmission par la Compagnie nationale du rapport sur les résultats des contrôles périodiques	Elle fait rapport au Haut Conseil des résultats des contrôles réalisés en application des articles L. 821-7 et L. 821-9 du Code de commerce. Aux fins mentionnées à l'article 1 <sup>er</sup> -1, elle transmet au secrétaire général du Haut Conseil, à sa demande, les dossiers individuels des contrôles. »

### Dispositions relatives à la coopération internationale

Relations avec les homologues étrangers	Article L. 821-1 du Code de commerce (modifié par ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 article 8). « Pour l'accomplissement de cette mission, le Haut Conseil du commissariat aux comptes est en particulier chargé : – d'établir des relations avec les autorités d'autres États exerçant des compétences analogues. »
-----------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Négociation  
et signature d'accords  
avec les homologues  
étrangers

Loi du 26 juillet 1968

Article L. 821-5-1 du Code de commerce (inséré par ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 article 11).

« *Le Haut Conseil du commissariat aux comptes peut, dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'État, conclure des conventions organisant ses relations avec les autorités étrangères exerçant des compétences analogues aux siennes sous réserve de réciprocité et à condition que l'autorité étrangère avec laquelle est conclue la convention soit soumise au secret professionnel avec les mêmes garanties qu'en France.* »

*Ces conventions sont publiées au Journal officiel de la République française.*

Article L. 821-5-2 du Code de commerce (inséré par ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 article 11).

« *Aux fins mentionnées à l'article précédent, le Haut Conseil est dispensé de l'application des dispositions de la loi n° 68-678 du 26 juillet 1968 relative à la communication de documents et renseignements d'ordre économique, commercial, industriel, financier ou technique à des personnes physiques ou morales étrangères.* »

### Dispositions relatives au fonctionnement du Haut Conseil

#### Fonctionnement interne

Statut du Haut Conseil

Article L. 821-1 alinéa 1<sup>er</sup> du Code de commerce (modifié par ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 article 8).

« *Il est institué auprès du garde des sceaux, ministre de la Justice, une autorité administrative indépendante dénommée Haut Conseil du commissariat aux comptes ayant pour mission : [...]* ».

Suppléance du président

Article L. 821-3 1<sup>o</sup> du Code de commerce (modifié par ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 article 9).

« *Le Haut Conseil du commissariat aux comptes comprend : 1) trois magistrats, dont un membre de la Cour de cassation, président, un second magistrat de l'ordre judiciaire, président suppléant, et un magistrat de la Cour des comptes ; [...]* ».

Indépendance  
des membres  
du Haut Conseil

Article 1-2 du décret du 12 août 1969 (modifié par décret n° 2005-599 du 27 mai 2005 article 3).  
« *[...] Les fonctions de membre sont incompatibles avec toute fonction au sein de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou d'une compagnie régionale [...]* ».

Soumission au secret  
professionnel des agents  
des services  
du Haut Conseil

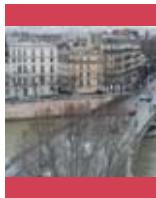
Article L. 821-3-1 du Code de commerce (inséré par ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 article 10).

« *Les agents des services du Haut Conseil sont soumis au secret professionnel dans l'exercice de leurs missions. Le secret professionnel n'est pas opposable au Haut Conseil et à ses services dans l'exercice de leurs missions, sauf par les auxiliaires de justice.* »

#### Communication du Haut Conseil

Publication  
des avis et décisions  
du Haut Conseil

Article 1-10 du décret du 12 août 1969 (modifié par décret n° 2005-599 du 27 mai 2005 article 6).  
« *[...] Afin de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles qu'il a identifiées, le Haut Conseil publie, notamment par voie électronique, les avis relatifs à celles-ci. Il publie dans les mêmes conditions les orientations et le cadre des contrôles périodiques qu'il définit, ainsi que les appréciations qui lui incombent en application du dernier alinéa de l'article L. 822-11 du Code de commerce.* »



### **Communication au Haut Conseil**

Listes annuelles arrêtées par les commissions d'inscription Article 14 alinéa 3 du décret du 12 août 1969 (modifié par décret n° 2005-599 du 27 mai 2005 article 18).

« [...] Dans le même délai, le greffier en chef adresse copie de la liste au greffier de chaque tribunal de grande instance ou tribunal de commerce et au président de chaque chambre de commerce et d'industrie du ressort de la cour d'appel, aux fins d'affichage dans les locaux du greffe et de la chambre ainsi qu'au président de la compagnie nationale et de la compagnie régionale des commissaires aux comptes. Copie de la liste est également immédiatement adressée au Haut Conseil du commissariat aux comptes. Les modifications faites en application du quatrième alinéa de l'article 2 sont communiquées sans délai au Haut Conseil du commissariat aux comptes, ainsi qu'à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et à la compagnie régionale intéressée. [...] »

Déclarations d'activité des commissaires aux comptes

Article 28 alinéa 5 du décret du 12 août 1969 (modifié par décret n° 2005-599 du 27 mai 2005 article 26).

« La compagnie nationale est destinataire des déclarations d'activité des compagnies régionales et les transmet au Haut Conseil. »

Répertoire des professionnels ayant fait l'objet de sanctions disciplinaires

Article 106 du décret du 12 août 1969 (modifié par décret n° 2005-599 du 27 mai 2005 article 71, article 72).

« Un répertoire des professionnels inscrits ou ayant cessé provisoirement d'être inscrits sur la liste en application des articles 76 et suivants du présent décret et ayant fait l'objet de sanctions disciplinaires, avec l'indication de ces sanctions, est tenu par le conseil national. Ce répertoire, régulièrement actualisé, est transmis chaque année au Haut Conseil. »

### **Consultation du Haut Conseil**

Saisine du Haut Conseil de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969

Article 1-5 du décret du 12 août 1969 (modifié par décret n° 2005-599 du 27 mai 2005 article 4). « Sous réserve des règles particulières relatives à l'inscription et à la discipline et à l'exclusion des projets de normes d'exercice professionnel élaborés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, à l'égard desquels il ne peut donner son avis que sur saisine du garde des sceaux, ministre de la Justice, conformément aux dispositions de l'article L. 821-2 du Code de commerce, le Haut Conseil du commissariat aux comptes peut être saisi de toute question entrant dans ses compétences définies à l'article L. 821-1 du Code de commerce, par le garde des sceaux, ministre de la Justice, le ministre chargé de l'Économie, le procureur général près la Cour des comptes, le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou l'Autorité des marchés financiers. Il peut également se saisir d'office des mêmes questions.

Sous réserve de ce qui est dit à l'alinéa précédent concernant les projets de normes d'exercice professionnel élaborés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, il peut être saisi des questions mentionnées aux deuxième, troisième et cinquième alinéas dudit article L. 821-1 par les présidents des compagnies régionales des commissaires aux comptes ou par tout commissaire aux comptes. »

## Section 2

### **Cadre européen**

Le cadre du contrôle légal des comptes connaît des changements importants avec l'entrée en vigueur de la huitième directive modifiée du Parlement européen et du Conseil<sup>3</sup>. Cette directive devra être transposée par

les États membres dans les deux ans qui suivent son entrée en vigueur.

<sup>3</sup> Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés. Elle a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* le 9 juin 2006 (JO L/2006/157/87) et entrera en vigueur dans les vingt jours suivant sa publication.

La directive vise à harmoniser et renforcer le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne. Elle prévoit des dispositions relatives à l'agrément, l'enregistrement, la formation continue, la déontologie et l'indépendance des auditeurs. Elle impose l'application dans l'Union Européenne des normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne selon un processus dit de « comitologie ».

## Repère La comitologie

La huitième directive prévoit que la Commission européenne peut adopter des mesures d'exécution relatives à certaines dispositions, conformément à la faculté offerte par l'article 202 du traité instituant la Communauté.

Dans le cadre de la mise en œuvre de ces mesures d'exécution, l'article 48 de la huitième directive modernisée prévoit que la Commission est assistée par un comité. (Procédure dite « de comitologie »).

Le comité de réglementation de l'audit, « *Auditing Regulatory Committee (l'AurC)* », a été créé à cet effet. Il est composé de représentants des États membres et présidé par la Commission. Cette dernière instaure un dialogue avec les administrations nationales avant d'adopter des mesures d'exécution. Elle s'assure ainsi que ces mesures correspondent au mieux à la réalité de chaque pays concerné.

La direction exige la mise en place dans tous les États membres d'un système de supervision publique externe et indépendant de la profession, transparent et financé de façon appropriée. Elle instaure une coopération entre les systèmes de supervision des États membres. Elle en fixe les principes mais laisse à ces derniers la charge de l'organiser et de la mettre en œuvre.

Dès 2005, les organismes de supervision publique des États membres ont été associés aux travaux de la Commission visant à anticiper l'application de cette directive. La Commission européenne a créé, par décision en date du 14 décembre 2005<sup>4</sup> le « Groupe européen des organes de supervision de l'audit – *European Group of Auditors'*

<sup>4</sup> 2005/909/CE : décision de la Commission du 14 décembre 2005 instituant un groupe d'experts chargé de conseiller la Commission et de faciliter la coopération entre les systèmes publics de supervision des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit.

*Oversight Bodies (EGAOB)* ». Ce groupe, présidé par la Commission européenne, est composé de représentants des organes chargés de la supervision publique des auditeurs des États membres<sup>5</sup>. Il a pour mission d'assurer la coordination des nouveaux systèmes de supervision publique dans l'Union européenne. Il peut également être consulté par la Commission sur toute question relative à la préparation des mesures d'exécution de la huitième directive modernisée. L'EGAOB est ainsi associé au processus d'adoption des normes d'audit internationales par la Commission européenne et à celui de l'évaluation des systèmes de supervision publique des pays tiers.

Des sous-groupes de travail pouvant inclure le cas échéant des praticiens ont été créés au sein de l'EGAOB :

- le sous-groupe 1 - relatif à la coopération ;
- le sous-groupe 2 - relatif aux normes d'audit internationales ;
- le sous-groupe 3 - relatif aux informations sur les systèmes de supervision publique européens et étrangers.

Ces sous-groupes seront dissous une fois leur mission accomplie. Le Haut Conseil est systématiquement représenté par au moins un agent du secrétariat général à l'ensemble des réunions de ses sous-groupes, et contribue largement à leurs travaux.

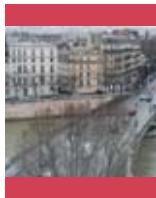
## CHAPITRE 2 Les moyens du Haut Conseil

### Section 1

#### Le budget du Haut Conseil

En 2005, les dépenses du Haut Conseil prises en charge par le ministère de la Justice se sont élevées à environ 840 000 euros, essentiellement consacrés à la rémunération des onze agents permanents du secrétariat général du Haut Conseil, et, dans une moindre mesure, aux frais de représentation du Haut Conseil et de ses membres et aux dépenses de location des bureaux.

<sup>5</sup> Monsieur Philippe Steing, en tant que secrétaire général du Haut Conseil, a été désigné membre de ce groupe.



L'institution ne dispose pas à ce jour de budget propre, malgré sa qualité d'autorité administrative indépendante. Les crédits nécessaires au fonctionnement du Haut Conseil sont inscrits au budget du Ministère de la Justice. L'attribution d'un budget propre à l'autorité serait de nature à permettre la maîtrise par le Haut Conseil du choix de ses actions.

#### Section 2

### Un fort investissement individuel des membres

En 2005, le collège constitué des douze membres du Haut Conseil s'est réuni en séance plénière à vingt et une reprises. À ces réunions bimensuelles se sont ajoutés les temps consacrés par les membres aux travaux des différentes commissions spécialisées, ainsi que leur participation aux auditions, organisées notamment sur le sujet des normes d'exercice professionnel.

Le rythme des séances de travail pour les membres s'est accéléré à la suite d'un fort accroissement de la charge de travail. Ainsi, des séances plénières se tiennent quasiment toutes les semaines depuis les derniers mois de l'année 2005.

#### Section 3

### Une charge de travail en forte augmentation pour les services permanents

Les services permanents du secrétariat général qui ont pour rôle de préparer et de suivre les travaux du Haut Conseil, et d'examiner les dossiers relatifs au contrôle de qualité, sont composés de onze agents, dont le secrétaire général.

Cette équipe fait face à un accroissement important de sa charge de travail, compte tenu des missions toujours plus étendues confiées au Haut Conseil<sup>6</sup> :

- instauration de l'examen, par le secrétaire général, des dossiers individuels établis par la Compagnie nationale lors de contrôles périodiques ;
- augmentation du nombre de saisines :
  - au titre des normes d'exercice professionnel (plus de cinquante saisines en 2005)<sup>7</sup> ;
  - au titre de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969, pour les saisines spécifiques, liées notamment à la déontologie<sup>8</sup> ;
- investissement accru du secrétariat général au niveau international, en particulier dans le cadre des travaux liés à l'harmonisation européenne en matière de contrôle légal des comptes (huitième directive européenne).

Cet accroissement des missions, à effectif égal, et la complexité des dossiers à traiter ont contribué à allonger sensiblement les délais de réponse du Haut Conseil sur différents sujets tels que les normes d'exercice professionnel ou les saisines au titre de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969. Par ailleurs, le volume des dossiers de contrôle qualité examinés par le secrétariat général a du être revu à la baisse. Enfin, l'établissement du présent rapport annuel portant sur l'année 2005 a été retardé, les agents du Haut Conseil ayant dû être affectés prioritairement à d'autres travaux.

Face à l'inadéquation des effectifs actuels du secrétariat général, la présidente du Haut Conseil a demandé en 2005 au garde des sceaux un renforcement substantiel de ses effectifs.

#### Repère

##### Exemples à l'échelon international

À l'échelon international, l'augmentation des effectifs permanents des organes de supervision de la profession d'auditeur est une tendance notable en 2005.

Angleterre : trois organes du FRC : AIU, APB, POBA, chargés de missions comparables à celles du Haut Conseil : 26 personnes en 2005 et 31 personnes en 2006.

États-Unis : PCAOB : 267 salariés en 2005 – 427 en 2006.

<sup>6</sup> cf. chapitre 1 du présent titre 1 - cadre légal.

<sup>7</sup> cf. titre 2 - activité normative.

<sup>8</sup> cf. titre 3 - les avis rendus au titre des saisines.

## TITRE DEUXIÈME

## Activité normative

## CHAPITRE 1

## Avis du Haut Conseil rendus sur les projets de normes d'exercice professionnel et au titre des bonnes pratiques

## Section 1

### Avis rendus sur les normes issues du référentiel CNCC de juillet 2003

Le nouveau statut juridique conféré aux normes d'exercice professionnel par la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003 implique un examen des normes figurant dans le référentiel normatif publié en juillet 2003 par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Au titre de ses prérogatives, concernant les normes d'exercice professionnel, le Haut Conseil a rendu plusieurs avis destinés au garde des sceaux. Ces avis ne font pas partie des éléments dont la publication est prévue par l'article 1-10 du décret du 12 août 1969 modifié.

#### 1. Première réponse apportée par le Haut Conseil

Le Haut Conseil s'est montré défavorable à une homologation en bloc de l'ensemble des normes figurant au référentiel normatif et a privilégié une analyse norme par norme.

Le 5 avril 2005, le garde des sceaux a saisi le Haut Conseil de quinze de ces normes (*cf. annexe 2.1.*) relatives aux diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes en vue de vérifications ou d'informations spécifiques prévues par les lois ou règlements.

Le Haut Conseil a considéré qu'il ne pouvait pas se prononcer sans avoir examiné au préalable les normes qui définissaient la démarche d'audit et qui constituaient le cœur même de la mission de certification des

comptes. Cette position a été consignée dans une lettre adressée au garde des sceaux le 18 mai 2005.

## Repère

#### Les normes d'exercice professionnel depuis la promulgation de la loi de sécurité financière

**1<sup>er</sup> août 2003 :** la loi confère une valeur réglementaire aux normes d'exercice professionnel. Élaborées par la Compagnie nationale, elles sont désormais homologuées par le garde des sceaux qui recueille préalablement l'avis du Haut Conseil (article L. 821-1 du Code de commerce).

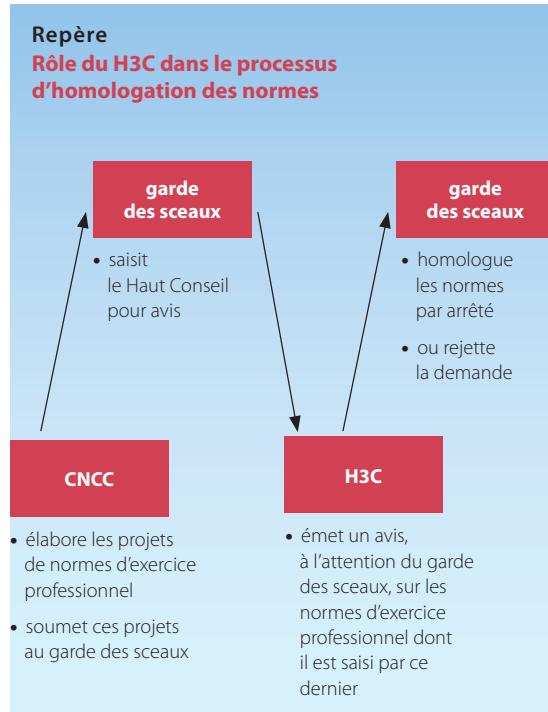
**16 novembre 2005 :** adoption du Code de déontologie professionnelle qui prévoit, dans son article 14, que : « *Les normes du référentiel établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant l'entrée en vigueur de la loi du 1<sup>er</sup> août 2003 de sécurité financière et non contraires aux lois et règlements ont une valeur d'usage, jusqu'à leur remplacement par des normes d'exercice professionnel mentionnées au premier alinéa et, au plus tard, jusqu'au 30 septembre 2006.* »

**30 septembre 2006 :** les normes élaborées par la Compagnie nationale avant l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière et qui n'auront pas été homologuées par le garde des sceaux au 30 septembre 2006, perdront leur valeur d'usage.

#### 2. Avis favorable rendu sur la norme relative à la lettre de mission

Dans l'attente d'une nouvelle saisine, le Haut Conseil a continué à auditionner des professionnels, experts et sachants. Il a aussi participé à des réunions internationales sur les standards d'audit et suivi l'évolution des travaux en cours sur les normes « ISA » (*International Standards on Auditing*) élaborées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB).

Le 29 juin 2005, le garde des sceaux, comme le souhaitait le Haut Conseil, a saisi ce dernier de trente-cinq autres normes issues du référentiel normatif de juillet 2003 afférentes à la mission d'audit (*cf. annexe 2.1.*) et provenant, pour la plupart, de transposition de normes internationales « ISA ».



Faisant suite à cette nouvelle saisine, le Haut Conseil a rendu, le 28 novembre 2005, un premier avis favorable à l'homologation de la norme relative à la lettre de mission issue d'une transposition de la norme internationale d'audit référencée « ISA 210 ».

Cet avis, assorti d'une version amendée de la norme a été suivi par le garde des sceaux : le 14 décembre 2005 a été homologuée la norme intitulée « lettre de mission ».

Elle a pour objet de définir les principes que doit respecter le commissaire aux comptes pour établir sa lettre de mission et demander l'accord de la personne ou de l'entité sur son contenu.

### 3. Délibération du Haut Conseil

À l'issue de l'examen de la norme relative à la lettre de mission et de travaux plus généraux sur l'ensemble des normes du référentiel, le Haut Conseil a consigné, dans une déli-

bération en date du 3 janvier 2006 (cf. annexe 2.2.), des principes que doit respecter une norme afin de recueillir un avis favorable à l'homologation.

La délibération a notamment souligné, dans la perspective de l'application d'un socle commun de normes par les pays membres de l'Union européenne<sup>9</sup>, qu'il était nécessaire de prendre en compte le contexte légal français, d'une part, et la pratique internationale en matière d'audit d'autre part.

### Repère

#### Délibération du 3 janvier 2006 : principes énoncés par le Haut Conseil

- privilégier la clarté, la lisibilité de la norme,
- prendre en compte le cadre légal national,
- prendre en compte la pratique internationale,
- éviter les redondances entre normes,
- rédiger de façon suffisamment explicite la norme pour qu'il ne soit pas nécessaire de proposer des formulations-types ou des exemples de rédaction,
- proscrire les références à des textes sans valeur législative ou réglementaire.

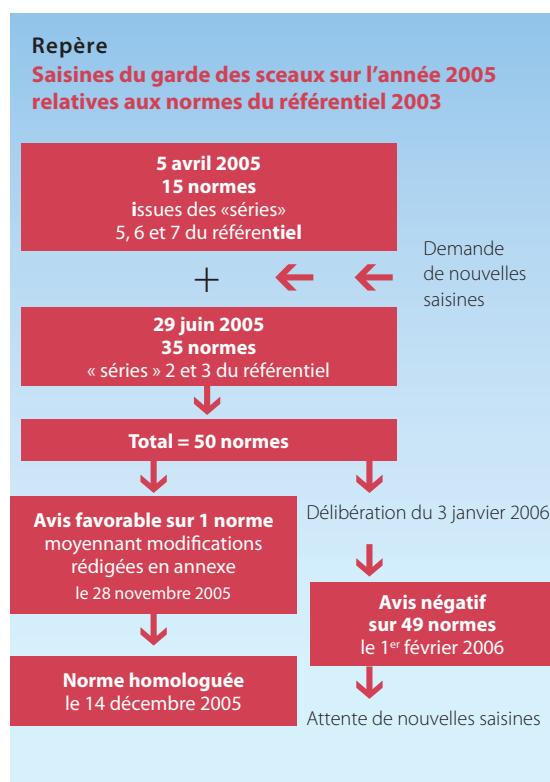
Le Haut Conseil a estimé à ce titre que les normes soumises à l'homologation devaient prendre en considération les évolutions des standards élaborés par l'IAASB, tout en veillant à « *leur compatibilité avec la législation française et en particulier avec le concept de "norme homologuée" à valeur réglementaire* ».

Le Haut Conseil a également relevé la nécessité d'adopter une formulation impérative des diligences attendues du commissaire aux comptes. Il a également demandé que les normes soient claires et compréhensibles, non seulement pour les commissaires aux comptes mais également pour les autres acteurs du monde économique et financier et les juridictions.

<sup>9</sup> cf. aussi chapitre suivant.

#### 4. Avis négatif émis au titre des autres normes

Au regard des principes définis dans sa délibération, le Haut Conseil a identifié des difficultés rendant inappropriée, selon lui, l'homologation des quarante-neuf autres normes dont il était saisi. Il donc a été contraint de rendre un avis négatif d'ensemble au garde des sceaux le 1<sup>er</sup> février 2006, en motivant précisément les fondements de son avis.



#### 5. Mise en place d'un processus de concertation avant saisine

Compte tenu des difficultés rencontrées lors de l'examen des premières normes, le Haut Conseil a estimé nécessaire d'instaurer un dialogue avec la Compagnie nationale, avant saisine. Cette proposition ayant été

accueillie favorablement par le garde des sceaux, il a été décidé de mettre en place un processus de concertation préalable aux nouvelles saisines, afin d'échanger :

- sur les attentes du Haut Conseil en matière de normes,
- et sur les points de fond traités au sein des normes.

Cette concertation a pour finalité de permettre à la Compagnie nationale de proposer des projets susceptibles de recueillir des avis favorables du Haut Conseil et de présenter au plus vite au garde des sceaux des normes susceptibles d'être homologuées.

Mise en œuvre dès le début de l'année 2006, grâce à l'implication de membres de la Compagnie nationale et du Haut Conseil et de leurs services techniques, elle a abouti à un travail constructif sur quatre normes considérées comme essentielles pour conduire une mission d'audit. Soucieux que puisse être constitué au plus vite un corps sécurisé de normes d'exercice professionnel et compte tenu du délai butoir du 30 septembre 2006 quant à la valeur d'usage des normes non homologuées<sup>10</sup>, le Haut Conseil a souhaité pouvoir être saisi, dès le premier semestre 2006, de projets aboutissant à l'homologation des normes considérées comme les plus importantes pour mener à bien un commissariat aux comptes.

#### Section 2

### Avis rendus sur les projets de normes issues de bonnes pratiques professionnelles récentes

Parallèlement aux travaux menés sur les normes issues du référentiel normatif, le Haut Conseil a examiné les deux projets de normes dont il avait été saisi le 20 avril 2005, intitulées :

- « *application des dispositions des 1<sup>er</sup> et 2<sup>e</sup> alinéas de l'article L. 225-235 du Code de commerce concernant le rapport général - justifiant de leurs appréciations* » et
- « *les procédures de contrôle interne - intervention du commissaire aux comptes en application des dispositions du dernier alinéa de l'article L. 225-235 du Code de commerce* ».

<sup>10</sup> cf premier repère de la présente section.



Ces deux projets de normes font suite à deux pratiques professionnelles promues par le Haut Conseil le 4 mars 2004 au titre des bonnes pratiques professionnelles.

Les avis sur ces deux normes, motivés de façon détaillée, ont été rendus le 22 novembre 2005 au garde des sceaux, qui n'a pas à ce jour homologué ces deux normes.

#### Repère

« Justification des appréciations » et « Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président » : passage de la bonne pratique à la norme homologuée

Avis technique rédigé par la CNCC



Bonne pratique reconnue par le H3C



Projet de norme rédigé par la CNCC



Avis du H3C



Possibilité que le projet devienne une norme homologuée

#### Repère

« Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président » : intervention en application des dispositions du dernier alinéa de l'article L. 225-235

#### Article L. 225-235 du Code de commerce :

« [...]

*Les commissaires aux comptes présentent, dans un rapport joint au rapport mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 225-100, leurs observations sur le rapport mentionné, selon le cas, à l'article L. 225-37 ou à l'article L. 225-68, pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ».*

#### Article L. 225-37 du Code de commerce :

*« Dans les sociétés faisant appel public à l'épargne, le président du conseil d'administration rend compte, dans un rapport joint au rapport mentionné aux articles L. 225-100, L. 225-102, L. 225-102-1 et L. 233-26, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société. Sans préjudice des dispositions de l'article L. 225-56, le rapport indique en outre les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général ».*

#### Article L. 225-68 du Code de commerce :

« [...]

*Dans les sociétés faisant appel public à l'épargne, le président du conseil de surveillance rend compte, dans un rapport à l'assemblée générale joint au rapport mentionné à l'alinéa précédent et à l'article L. 233-26, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société ».*

#### Repère

« Justification des appréciations » : application des dispositions des 1<sup>er</sup> et 2<sup>e</sup> alinéas de l'article L. 225-235 du Code de commerce

Alinéas 1 et 2 de l'article L. 225-235 du Code de commerce, recodifiés L. 823-9 par l'ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 : « Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.

Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation ».

## Section 3

### Bonnes pratiques professionnelles

Le 2 juillet 2004, l'Autorité des marchés financiers a adressé une lettre aux présidents de sociétés visées par l'adoption obligatoire des normes comptables internationales les encourageant à faire application des dispositions présentées par le Comité européen des régulateurs des marchés de valeurs mobilières (CESR) dans sa recommandation publiée le 30 décembre 2003.

Par cette recommandation, le CESR a invité les sociétés à communiquer sur leur état de préparation

au changement de référentiel comptable et à fournir ainsi au marché une information progressive sur l'impact de ce dernier sur les comptes.

Le projet de pratique professionnelle élaboré par la Compagnie nationale visant à sensibiliser les commissaires aux comptes sur les diligences leur permettant de veiller au respect, par l'entité, des recommandations du CESR au titre de la publication des comptes 2003 avait été promu au rang de bonne pratique professionnelle le 8 juin 2004.

Dans le cadre de la deuxième étape du processus de communication sur la période de transition vers les normes comptables internationales, le Haut Conseil a été saisi par le garde des sceaux, le 6 janvier 2005, d'une pratique professionnelle relative aux diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes, au titre de l'exercice 2004.

Par un avis rendu le 24 février 2005, le Haut Conseil a promu ce texte au rang de bonne pratique professionnelle, sous réserve de la prise en compte de quelques observations, en insistant notamment sur :

- le devoir de vigilance du commissaire aux comptes au regard des communications financières effectuées par l'entité postérieurement à la publication de ses comptes consolidés de l'exercice 2004 ;
- son devoir d'intervention, vis-à-vis de l'entité, en appelant l'attention des organes compétents en cas de défaut de communication ou d'informations non satisfaisantes et vis-à-vis de l'Autorité des marchés financiers qu'il peut interroger dans les conditions prévues par l'article L. 621-22 du Code monétaire et financier.

## Repère

### Passage aux normes comptables internationales : réglementation et communication

**19 juillet 2002** : règlement (CE) n° 1606/2002 du parlement européen et du conseil sur l'application des normes comptables internationales

Article 4 - comptes consolidés des sociétés qui font appel public à l'épargne : « Pour chaque exercice commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2005 ou après cette date, les sociétés régies par le droit national d'un État membre sont tenues de préparer leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales adoptées dans le cadre de la procédure prévue à l'article 6, paragraphe 2, si, à la date de clôture de leur bilan, leurs titres sont admis à la négociation sur le marché réglementé d'un État membre au sens de l'article 1<sup>er</sup>, point 13, de la directive 93/22/CEE du Conseil du 10 mai 1993 concernant les services d'investissement dans le domaine des valeurs mobilières ».

Note : ce texte a été complété par l'ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004 portant adaptation de dispositions législatives relatives à la comptabilité des entreprises aux dispositions communautaires dans le domaine de la réglementation comptable.

**30 décembre 2003** : recommandations pratiques du CESR concernant l'information à fournir pendant la période de transition 2003-2005.

**2 juillet 2004** : lettre de l'Autorité des marchés financiers aux présidents des sociétés cotées sur Euronext-Paris, leur rappelant la recommandation du 30 décembre 2003 du CESR.

Les deux bonnes pratiques professionnelles définissant des diligences requises uniquement pour les exercices 2003 et 2004 ne donneront pas lieu à la publication d'une norme d'exercice professionnel.

## Repère

### Bonne pratique professionnelle

« Parmi les missions conférées par la loi de sécurité financière au Haut Conseil du commissariat aux comptes, en plus de l'émission d'avis sur les normes d'exercice professionnel, figure celle d'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles » (article L. 821-1 du Code de commerce).



## CHAPITRE 2

# Contextes européen et international

### Section 1

#### Incidences sur les normes de l'adoption de la huitième directive européenne

La directive de droit des sociétés concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés arrêtée par le Parlement européen et le Conseil de l'Union européenne le 21 mars 2006, dispose, en son article 26, qu'il revient à la Commission européenne d'adopter les normes d'audit internationales qui devront être appliquées dans les États membres.

Par cette disposition, le législateur souhaite contribuer à un niveau élevé de crédibilité et de qualité des comptes annuels et consolidés au sein de l'Union européenne et servir l'intérêt public européen.

Si la directive édicte que les États membres exigent l'application de ces normes, elle leur laisse cependant la possibilité, sous réserve du respect de la procédure prévue à cet effet, d'*« imposer des procédures ou exigences de contrôle en complément des normes d'audit internationales - ou à titre exceptionnel, retirer des parties de ces normes - si ces procédures ou exigences découlent de contraintes nationales spécifiques liées à l'objet du contrôle légal des comptes »*.

### Section 2

#### Mise en place d'un sous-groupe « normes d'audit internationales » dans le cadre de l'EGAOB

Dans le cadre du processus d'adoption de normes d'audit communautaires, la Commission européenne est assistée par un comité de réglementation, l'AuRC (*Audit Regulatory Committee*), composé de représentants

des États membres. Ces derniers sont invités à prendre position sur le contenu des normes. Ils s'appuient pour ce faire sur l'avis des organes de supervision de la profession, réunis au sein du Groupe européen des organes de supervision de l'audit (EGAOB).

#### Repère

##### Création du Groupe européen des organes de supervision de l'audit

La Commission européenne a créé par décision du 14 décembre 2005 le Groupe européen des organes de supervision de l'audit « *European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB)* ». Ce groupe assure la coordination des systèmes de supervision publique des contrôleurs légaux et des cabinets d'audit dans l'Union européenne. Il peut apporter un soutien technique à la Commission dans l'élaboration d'éventuelles mesures d'application de la huitième directive révisée de droit des sociétés sur le contrôle légal, par exemple dans le cadre de l'approbation de normes d'audit internationales ou de l'évaluation des systèmes de supervision publique des pays tiers.

Pour mener ses réflexions, l'EGAOB a constitué, au début de l'année 2006, un sous-groupe « ISA », comprenant des représentants des régulateurs, des organes de supervision de la profession, des entreprises, des investisseurs, ainsi que des praticiens de l'audit. Le Haut Conseil, par l'intermédiaire de son secrétariat général, est membre de ce sous-groupe.

Les premiers travaux ont débuté sur la base des projets de normes rédigés par l'IAASB dans le cadre du projet de clarification des normes d'audit internationales.

### Section 3

#### Participation du Haut Conseil au projet de clarification des normes d'audit internationales

Dans la perspective de l'adoption de la huitième directive, il a été envisagé que les normes internationales d'audit élaborées par l'IAASB puissent constituer une base de référentiel normatif communautaire, si elles s'avèrent susceptibles de répondre aux exigences posées par la directive.

Certains régulateurs ont cependant remis en cause l'éventualité de l'adoption de ces normes par les États membres, leur reprochant notamment d'être trop longues et d'user d'un style rédactionnel qui rende parfois ambiguës les obligations posées aux « auditeurs ». Pour répondre aux attentes de ces régulateurs, l'IAASB a engagé, dès 2003, une réflexion visant à améliorer la lisibilité et la clarté des normes par le biais d'un projet, nommé *Clarity project*.

Dans le cadre de ce projet, l'IAASB a poursuivi, en 2005, ses consultations publiques par la publication de plusieurs exposés-sondages et a organisé un forum international à Londres, le 11 juillet 2005. Ces consultations ont été

l'occasion, pour le Haut Conseil, de présenter sa position quant à la forme que devait revêtir une norme d'exercice professionnel et de contribuer également aux échanges menés sur les points de fond soulevés par les ISA.

Faisant suite à ces consultations, les quatre premières normes réécrites par l'IAASB en version « clarifiée » ont été publiées sous forme d'exposés-sondages en octobre 2005. La Commission européenne est appelée à formuler ses commentaires sur chacun des projets et examine pour ce faire si les propositions de l'IAASB répondent aux attentes des régulateurs européens.



## TITRE TROISIÈME

# Les avis rendus sur saisines au titre de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 modifié

## CHAPITRE 1 Saisines reçues en 2005

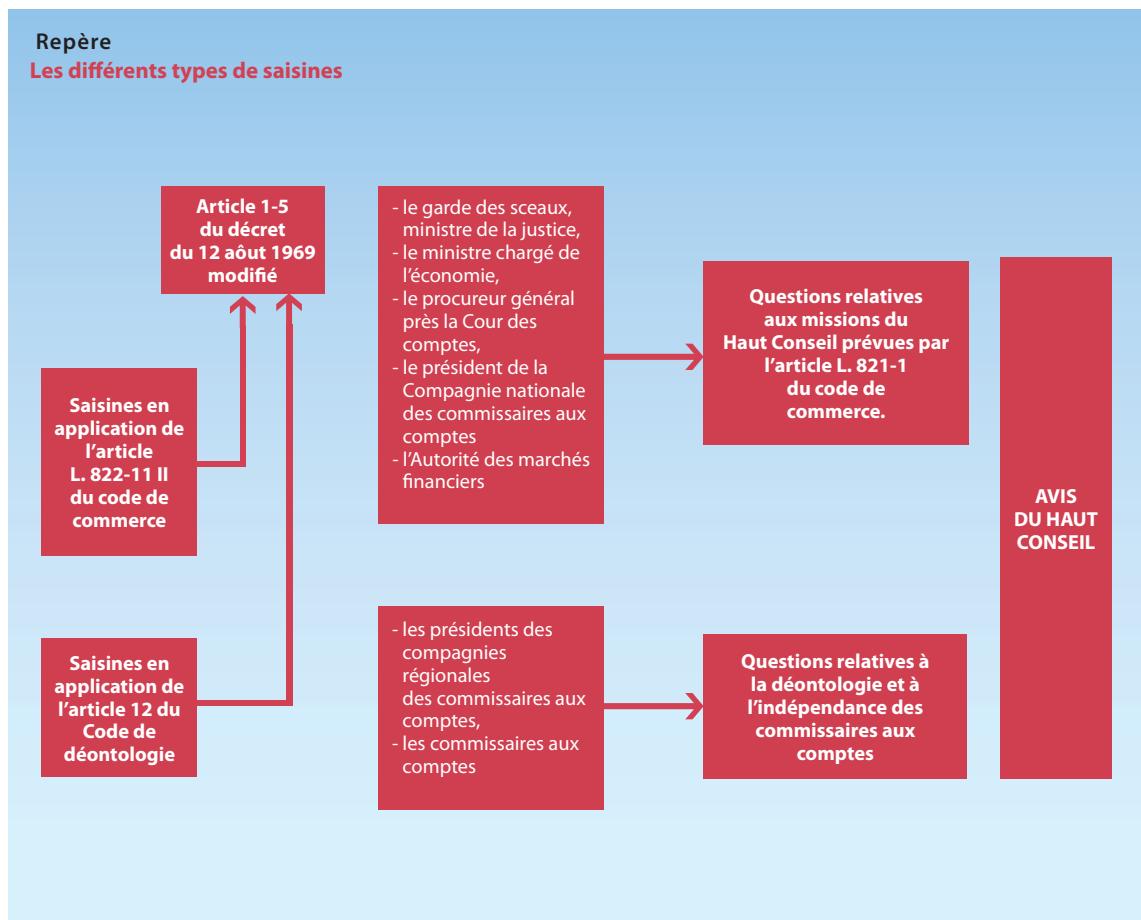
## Section 1

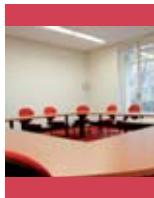
### La procédure d'examen

#### 1. Fondements juridiques des saisines

Le Haut Conseil peut être saisi de questions de principe entrant dans sa sphère de compétence. Ces saisines lui permettent de rendre des avis de portée générale facilitant l'application des textes relatifs au

commissariat aux comptes. Les autorités et personnes pouvant saisir le Haut Conseil sont énumérées par le décret du 12 août 1969 modifié.





### Repère

#### Article 1-5 du décret du 12 août 1969 modifié

« Sous réserve des règles particulières relatives à l'inscription et à la discipline et à l'exclusion des projets de normes d'exercice professionnel élaborés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, à l'égard desquels il ne peut donner son avis que sur saisine du garde des sceaux, ministre de la Justice, conformément aux dispositions de l'article L. 821-2 du Code de commerce, le Haut Conseil du commissariat aux comptes peut être saisi de toute question entrant dans ses compétences définies à l'article L. 821-1 du Code de commerce, par le garde des sceaux, ministre de la Justice, le ministre chargé de l'Economie, le procureur général près la Cour des comptes, le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou l'Autorité des marchés financiers. Il peut également se saisir d'office des mêmes questions. »

Sous réserve de ce qui est dit à l'alinéa précédent concernant les projets de normes d'exercice professionnel élaborés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, il peut être saisi des questions mentionnées aux deuxième, troisième et cinquième alinéas dudit article L. 821-1 par les présidents des compagnies régionales des commissaires aux comptes ou par tout commissaire aux comptes. »

#### Article L. 822-11 II du Code de commerce

« [...] Lorsqu'un commissaire aux comptes est affilié à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, il ne peut certifier les comptes d'une personne ou d'une entité qui, en vertu d'un contrat conclu avec ce réseau ou un membre de ce réseau, bénéficie d'une prestation de services, qui n'est pas directement liée à la mission du commissaire aux comptes selon l'appréciation faite par le Haut Conseil du commissariat aux comptes en application du troisième alinéa de l'article L. 821-1. »

#### Article 12 du Code de déontologie

« [...] En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, il saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, après en avoir informé le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes. [...] ». »

## 2. Méthodologie d'examen des saisines

Le secrétariat général examine en premier lieu la recevabilité de la saisine. Il analyse et rassemble ensuite tous les éléments nécessaires à la délibération du Haut Conseil. Il est conduit parfois à reformuler les questions posées si celles-ci ne permettent pas au Haut Conseil

de délibérer. Le secrétaire général ensuite la saisine au Haut Conseil sous une forme anonyme.

Le Haut Conseil rend un avis de portée générale destiné à être suivi par les professionnels placés dans une situation semblable à celle de l'auteur de la saisine. Le Haut Conseil considère qu'il ne peut ni arbitrer un désaccord, ni prendre parti sur une pratique dont il ne peut vérifier certains des éléments de fait.

### Repère

#### Réception de la saisine

#### Instruction par le secrétariat général

Transmission sous une forme anonyme

#### Examen par le Haut Conseil

#### Avis de portée générale

Une saisine est recevable :

- lorsque les conditions de forme, posées par les articles 41<sup>11</sup> et 43<sup>12</sup> du règlement intérieur du Haut Conseil, ont été respectées ;
- lorsqu'elle émane d'une personne habilitée<sup>13</sup> ;
- lorsqu'elle pose une question entrant dans les compétences du Haut Conseil<sup>13</sup>.

Certaines saisines constituent en réalité des plaintes, dénonciations qui ne relèvent pas d'un avis. Elles font l'objet, lorsque les faits le nécessitent, d'une transmission aux autorités de poursuite compétentes.

<sup>11</sup> Article 41 du règlement intérieur du Haut Conseil : « Lorsqu'il statue en application du deuxième alinéa de l'article 1<sup>er</sup>-5 précité, le Haut Conseil est saisi, à peine d'irrecevabilité, par lettre recommandée avec accusé de réception. Les demandes sont enregistrées par ordre d'arrivée sur un registre d'ordre autre que le registre mentionné à l'article 40, après application de l'article 44. »

<sup>12</sup> Article 43 du règlement intérieur du Haut Conseil : « Les saisines mentionnées à l'article 41 doivent comporter la qualité du requérant, l'objet de la saisine et son fondement juridique. »

<sup>13</sup> cf. 1. supra.

## Section 2

**Éléments chiffrés**

Le nombre de saisines individuelles est en augmentation. Le Haut Conseil a été destinataire de treize saisines en 2005 au lieu de quatre en 2004. Cette tendance s'accentue depuis le 17 novembre 2005, date de l'entrée en vigueur du Code de déontologie de la profession. Ainsi, depuis le début de l'année 2006, le Haut Conseil a reçu deux à trois saisines par mois.

Parmi les treize saisines de l'année 2005 :

- cinq saisines étaient recevables ;
  - deux émanaient du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes<sup>14</sup> ;
  - trois émanaient de commissaires aux comptes<sup>15</sup>.
- quatre étaient irrecevables. Ces saisines émanaient de personnes qui n'étaient pas habilitées à saisir le Haut Conseil : avocats, sociétés contrôlées, procureur général près la Cour des comptes<sup>16</sup> ;
- une saisine constituait en réalité une dénonciation d'infractions pénales commises par un commissaire aux comptes. Cette saisine a été transmise au procureur de la République par le secrétaire général conformément à l'article 40 du Code de procédure pénale<sup>17</sup> ;
- trois saisines ne relevaient pas du domaine de compétences du Haut Conseil. Elles ont été réorientées vers d'autres autorités.

<sup>14</sup> Deux avis rendus en 2005.

<sup>15</sup> Un avis rendu en 2005, un avis rendu en 2006, et une instruction en cours.

<sup>16</sup> Saisine du 7 janvier 2005 antérieure à la publication du décret du 27 mai 2005 autorisant dans son article 4 le procureur général près la Cour des comptes à saisir le Haut Conseil.

<sup>17</sup> Article 40 du Code de procédure pénale : « *Le procureur de la République reçoit les plaintes et les dénonciations et apprécie la suite à leur donner conformément aux dispositions de l'article 40-1. Toute autorité constituée, tout officier public ou fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit est tenu d'en donner avis sans délai au procureur de la République et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs.* »

**CHAPITRE 2****Avis rendus par le Haut Conseil**

Les trois avis suivants ont été publiés au cours de l'année 2005<sup>18</sup>.

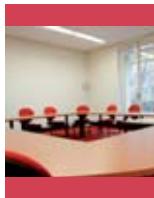
Qualité de l'auteur de la saisine	Objet de la saisine	Avis du Haut Conseil
Président de la CNCC	Application à l'État actionnaire du principe de la séparation de l'audit et du conseil.	23/02/2005 (annexe 3.1.)
Président de la CNCC	Indépendance des co-commissaires aux comptes d'une entité en présence de liens familiaux entre ces derniers.	24/11/2005 (annexe 3.2.)
Commissaire aux comptes	Indépendance d'un commissaire aux comptes en présence de liens familiaux entre ce dernier et les associés d'une société projetant de conclure un accord de partenariat avec l'entité contrôlée.	24/11/2005 (annexe 3.3.)

## Section 1

**Application à l'État actionnaire du principe de la séparation de l'audit et du conseil**

Par cette saisine, le président de la Compagnie nationale a posé au Haut Conseil la question de savoir si les commissaires aux comptes d'une personne contrôlée par l'État, ainsi que les membres du réseau auquel ils appartenaient, pouvaient accepter de fournir une prestation de service, en l'occurrence une mission de combinaison des comptes au profit de l'Agence des participations de l'État (APE), service rattaché au ministère des Finances.

<sup>18</sup> Les avis sont publiés sur le site du Haut Conseil ([www.h3c.org](http://www.h3c.org)).



En réponse, le Haut Conseil a considéré qu'en application de l'article L. 822-11 du Code de commerce les commissaires aux comptes d'entreprises contrôlées par l'État ainsi que les membres du réseau auquel ils appartenaient ne pouvaient établir ou apporter leur concours à l'établissement des comptes combinés de l'APE.

À la suite de l'avis rendu par le Haut Conseil, un amendement<sup>19</sup> au projet de loi pour la confiance et la modernisation de l'économie<sup>20</sup> a été proposé par le député Monsieur Gilles Carrez afin qu'il soit dérogé au profit de l'État au principe de la séparation de l'audit et du conseil. À l'occasion de l'examen de cet amendement, il a été discuté de l'opportunité d'exonérer les commissaires aux comptes de l'interdiction de l'article L. 822-11 du Code de commerce lorsqu'ils réalisent une mission de conseil ou toute autre prestation au profit de l'État.

Cet amendement n'a pas été adopté. Les parlementaires ont considéré qu'il n'y avait pas lieu d'exonérer l'État de l'application des dispositions relatives à la séparation de l'audit et du conseil.

## Section 2

### Indépendance des co-commissaires aux comptes d'une entité en présence de liens familiaux entre ces derniers

Le requérant a exposé la situation suivante :

« *Deux cabinets A et B sont co-commissaires sur un même mandat, sans lien en capital, ni d'autre lien susceptible de caractériser l'appartenance à un réseau. Le conjoint du signataire représentant le commissaire aux comptes A, personne morale, est associé du cabinet B co-commissaire avec A. Il n'est cependant pas signataire pour le cabinet B sur le dossier concerné. »*

<sup>19</sup> Amendement n° 196 (2e rect. 21 juin 2005).

<sup>20</sup> Loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie publiée au *Journal officiel* du 27 juillet 2005.

Le Haut Conseil a émis un avis dans lequel il a considéré que cette situation était susceptible d'affecter l'exercice contradictoire de la mission requis par l'article L. 823-15 du Code de commerce. Il a estimé que seraient aussi affectés les principes même d'indépendance et de respect de l'examen contradictoire des comptes, tels qu'exprimés dans la norme 1-201 relative à l'exercice de la mission légale par un ou plusieurs commissaires aux comptes figurant au référentiel normatif de la Compagnie nationale<sup>21</sup>. Le Haut Conseil a également considéré que ce lien familial risquait de porter atteinte à l'indépendance et à l'apparence d'indépendance des co-commissaires aux comptes dans l'exercice de leur mission.

Pour atténuer ou supprimer les risques d'atteinte à l'indépendance et à l'apparence d'indépendance, le Haut Conseil a suggéré qu'un certain nombre de mesures de sauvegarde soient mises en place. L'avis décrit les mesures de sauvegarde préconisées par le Haut Conseil.

## Section 3

### Indépendance d'un commissaire aux comptes en présence de liens familiaux entre ce dernier et les associés d'une société projetant de conclure un accord de partenariat avec l'entité contrôlée

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes d'une situation susceptible de porter atteinte à son indépendance en raison de liens familiaux l'unissant aux associés d'une société projetant de conclure un accord de partenariat avec l'entité dans laquelle il exerçait sa mission de commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil a émis un avis dans lequel il a considéré que cette situation risquait de porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes.

L'avis décrit les mesures de sauvegarde préconisées par le Haut Conseil.

<sup>21</sup> Le Haut Conseil a fait référence à cette norme en l'absence de norme homologuée en ce domaine.

## CHAPITRE 3

### Saisines en cours d'examen par le Haut Conseil au premier trimestre 2006

Certaines saisines reçues en 2005 font l'objet d'un examen au cours de l'année 2006. Les saisines suivantes sont en cours d'examen au premier trimestre de l'année 2006 :

Qualité de l'auteur de la saisine	Objet de la saisine
Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes	Compatibilité avec l'article 29 III du Code de déontologie de la succession entre une mission d'expertise comptable et une mission de commissariat aux comptes
Procureur général près la Cour des comptes	Compatibilité avec l'article 29 III du Code de déontologie de la succession entre une mission d'audit contractuel et une mission de commissariat aux comptes
Commissaire aux comptes	Bon exercice d'un co-commissariat aux comptes
Commissaire aux comptes	Indépendance des co-commissaires aux comptes à l'égard de l'entité contrôlée en présence de liens de proximité entre ces derniers et le directeur administratif et financier de l'entité contrôlée et/ou l'ancien cabinet d'expertise comptable de celle-ci
Commissaire aux comptes	Succession entre une mission d'expertise-comptable et une mission de commissariat aux comptes
Commissaire aux comptes	Possibilité pour un commissaire aux comptes d'une entité d'accepter une mission de commissariat aux apports
Commissaire aux comptes	Définition du réseau au regard de l'article 22 du Code de déontologie « Appartenance à un réseau »
Commissaire aux comptes	Interprétation de l'article 28 du Code de déontologie relatif aux liens financiers



## TITRE QUATRIÈME

# Les contrôles périodiques

Avant l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière, les commissaires aux comptes étaient inspectés en vertu de l'article 66 du décret n° 69-810 du 12 août 1969. Les modalités d'examen étaient fixées par la Compagnie nationale et chacune des compagnies régionales.

Désormais, les contrôles périodiques sont toujours effectués par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou les compagnies régionales mais selon les orientations, le cadre et les modalités définis par le Haut Conseil. Dès lors qu'ils concernent des commissaires aux comptes de personnes faisant appel public à l'épargne ou d'organismes de placements collectifs, ils sont effectués avec le concours de l'Autorité des marchés financiers.

Ces contrôles sont réalisés selon un programme, dénommé « campagne de contrôle » qui se déroule entre le mois de juin et le mois de juillet de l'année suivante.

Après avoir rappelé les décisions du Haut Conseil, le présent titre retrace les résultats de la campagne de contrôle 2004-2005. Cette campagne débutée en septembre 2004 s'est achevée en juillet 2005. La Compagnie nationale a restitué les résultats d'ensemble dans son rapport transmis au Haut Conseil en avril 2006. Par ailleurs, ce titre énonce les améliorations à apporter au système actuel de contrôle de la profession de commissaires aux comptes.

## CHAPITRE 1

### Décisions du Haut Conseil

Lors de la séance du 10 juin 2004, le Haut Conseil a décidé du cadre, des orientations et des modalités des contrôles périodiques pour la campagne 2004-2005 (*cf. annexe 4.1.*). Cette décision a été complétée par deux autres décisions prises le 13 janvier 2005 (*cf. annexes 4.2. et 4.3.*).

Par ces décisions, le Haut Conseil a fixé pour principes d'instaurer un cadre unique de contrôle et d'aboutir à un contrôle de cabinet<sup>22</sup> dit global.

Le cadre unique de contrôle « le contrôle national de qualité », vient remplacer les trois types d'examens<sup>23</sup> en vigueur jusqu'à la campagne 2003-2004. Le contrôle global de cabinet devait être atteint en combinant pour un même cabinet un contrôle dit « horizontal<sup>24</sup> » et un contrôle dit « vertical<sup>25</sup> ».

L'application d'un contrôle global de cabinet au cours de cette campagne devait concerner prioritairement les commissaires aux comptes détenteurs de mandats concernant les catégories d'entités suivantes, dénommées par la Compagnie nationale « entités d'intérêt public<sup>26</sup> » :

- sociétés faisant appel public à l'épargne ;
- organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) ;
- filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées ;
- entités ne faisant pas appel public à l'épargne : établissements de crédit, compagnies d'assurance et enseignes de la grande distribution ;
- associations dont les ressources financières sont significatives, certaines faisant appel à la générosité publique.

Pour chacune des catégories, le Haut Conseil a fixé un nombre d'entités dont les mandats devaient être contrôlés.

<sup>22</sup> Notion désignant un commissaire aux comptes, personne morale inscrite ou, plus généralement, tout détenteur de mandats de commissariat aux comptes.

<sup>23</sup> L'examen d'activité national (ENA), l'examen d'activité plurirégional (EPRA) et l'examen d'activité régional (ERA).

<sup>24</sup> Consistant à contrôler l'existence et la nature des procédures du cabinet et à vérifier leur correcte application par les associés signataires du cabinet sur une sélection de mandats.

<sup>25</sup> Consistant à contrôler sur une sélection de mandats les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes lors de l'exécution d'une mission légale.

<sup>26</sup> Cette dénomination retenue par la Compagnie nationale ne répond pas à la définition donnée par la huitième directive européenne sous le même vocable.



La mise en place d'un contrôle global de cabinet nécessitait de présenter les résultats des contrôles par cabinet et non uniquement des résultats sur la qualité des diligences des commissaires aux comptes sur leurs mandats.

Par ailleurs, le Haut Conseil a estimé nécessaire d'améliorer la restitution des constatations effectuées par les contrôleurs qualité ainsi que la motivation des conclusions arrêtées par l'instance délibérante ; il attendait une classification des constats et une hiérarchisation des manquements répertoriés.

## CHAPITRE 2

# Résultats des contrôles effectués par la Compagnie nationale au cours de la campagne 2004-2005

### Section 1

#### Organisation des contrôles par la Compagnie nationale

La Compagnie nationale a décrit dans un document les procédures de conduite du contrôle de qualité<sup>27</sup> régissant les relations entre les différents acteurs internes du contrôle qualité.

Les contrôles sont effectués par des commissaires aux comptes exerçant une activité professionnelle en cabinet. Recrutés par la Compagnie nationale ou les compagnies régionales en fonction de leurs spécialisations, les contrôleurs qualité exercent en moyenne sur une durée de trois à dix ans. Les travaux des contrôleurs sont supervisés par des commissaires aux comptes en exercice ou par des commissaires aux comptes salariés de la Compagnie nationale.

Les contrôleurs et superviseurs en exercice reçoivent une formation au contrôle qualité délivrée par les superviseurs salariés de la Compagnie nationale.

L'affectation des contrôleurs qualité repose sur des critères de compétence, d'indépendance et d'absence de conflits d'intérêts vis-à-vis du cabinet contrôlé. Le critère d'indépendance est également retenu pour l'affectation du superviseur.

Un budget d'heures est alloué par type de contrôle. Pour le contrôle des diligences, il dépend de l'importance du programme de contrôle du commissaire aux comptes. Pour le contrôle des procédures, il est fonction de l'importance du cabinet détenteur de mandats.

Un tableau établi par la Compagnie nationale reprend le nombre de contrôles effectués par la Compagnie nationale et les compagnies régionales ainsi que le budget d'heures consacré à ces contrôles.

<sup>27</sup> Disponible sur son site.

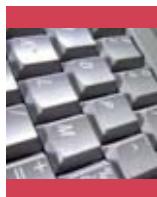
Contrôles nationaux			Contrôles délégués en régions		Total
	EIP	OPCVM	EIP	Autres	
<b>Nombre de :</b>					
Commissaires aux comptes contrôlés	162	15	81	1 897	(1)
Dossiers	149	22	70	3 570	3 811
Contrôleurs	164	17	47	640	858
<b>Heures :</b>					
	25 000	1 450	4 986	45 297	76 733
– Contrôleurs	13 400	700	2 910	18 975	35 985
– Superviseurs	4 200	350	760	3 850	9 160
– Organisation et suivi des contrôles	4 100	110	460	12 544	17 214
– Chambres qualité	1 400	210	384	4 488	6 482
– Formation des contrôleurs	1 900	80	472	5 440	7 892

Source : extrait du rapport sur le contrôle qualité 2004-2005 transmis par la Compagnie nationale.

(1) Le total n'est pas pertinent puisque les mêmes commissaires aux comptes sont contrôlés à différents titres. De plus, les contrôles « EIP » et « OPCVM » concernent des cabinets de commissaires aux comptes personnes morales. Les « autres » contrôles dénombrent des commissaires aux comptes personnes physiques.

Il convient de préciser que le temps consacré au contrôle de qualité par les commissaires aux comptes contrôlés ne figure pas dans ce tableau dans la mesure où ce dernier est difficilement quantifiable. Ils sont en pratique probablement très significatifs conduisant globalement la profession à consacrer environ 100 000 heures au contrôle de qualité.

La Compagnie nationale et les compagnies régionales ont établi des listes de cabinets et de mandats à contrôler ; celles ci ont été soumises au Haut Conseil.



La quantité et le type de cabinets contrôlés, ainsi que la nature et le nombre de mandats sélectionnés dans ces cabinets, sont présentés dans le tableau qui suit extrait du rapport transmis par la Compagnie nationale :

	Nombre d'associés total	Nombre d'associés contrôlés	Nombre de mandats du cabinet					Dossiers contrôlés			Autres dossiers
			APE	OPCVM	EIP	Autres	Total	APE contrôlés	OPCVM contrôlés	EIP contrôlés	
<i>Cumul des 3 cabinets :</i>	336	194	418	2 999	2 542	13 503	19 462	49	5	25	386
<i>31 cabinets ayant plus de cinq associés</i>	297	139	73	664	170	6 374	7 281	22	6	11	257
<i>Cabinets détenant plus de 3 mandats APE (7)</i>	27	16	26	34	25	967	1 052	8	0	0	31
<i>Autres cabinets EIP (130)</i>	269	142	141	115	179	7 967	8 402	94	4	35	243
<i>Autres contrôles effectués en région (1 067 cabinets)</i>	(ND)	1 406	(ND)	(ND)	(ND)		(ND)	–	–	–	2 650

Source : extrait du rapport sur le contrôle qualité 2004-2005 transmis par la Compagnie nationale.

À la lecture de ces seules données disponibles, le Haut Conseil en tire les éléments suivants :

- 171<sup>28</sup> cabinets, dont 3 cabinets détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées, ont fait l'objet d'un contrôle de procédures ;
- dans ces cabinets, 259<sup>29</sup> mandats d'entités dénommées d'intérêt public et 917 mandats ne concernant pas des entités dénommées d'intérêt public ont été contrôlés : le nombre total de mandats détenus par ces cabinets a par ailleurs été présenté en identifiant les mandats APE, OPCVM et EIP, ces derniers correspondant aux autres catégories retenues par le Haut Conseil ;
- 1 067 cabinets ont été contrôlés en régions à travers 2 650 mandats ;
- 1 897<sup>30</sup> commissaires aux comptes personnes physiques

ont été concernés par les contrôles réalisés au cours de la campagne 2004-2005.

## Section 2

### Synthèse des résultats des contrôles

Le Haut Conseil présente une synthèse des résultats des contrôles auxquels ont été soumis les commissaires aux comptes au cours de la campagne 2004-2005 à partir du rapport communiqué par la Compagnie nationale. Cette synthèse intègre des analyses propres au Haut Conseil.

La présentation des résultats faite par la Compagnie nationale au Haut Conseil figure en annexe 4.6. Elle relate les appréciations formulées par les instances délibérantes professionnelles à l'issue soit d'un contrôle de procédures soit d'un contrôle de diligences et mentionne également l'ensemble des recommandations importantes adressées aux commissaires aux comptes contrôlés.

<sup>28</sup> 3 + 31 + 7 + 130.

<sup>29</sup> Somme des colonnes du tableau APE contrôlés, OPCVM contrôlés et EIP contrôlés

<sup>30</sup> Somme de la colonne du tableau nombre d'associés contrôlés.

Contrairement à la demande du Haut Conseil, les résultats des contrôles, pour cette campagne, n'ont pu être restitués par cabinet. Ils ont été présentés en suivant une approche thématique et sectorielle.

## 1. Contrôles sur les procédures des cabinets détenant des mandats d'entités dénommées d'intérêt public

Ce contrôle a porté sur 171 cabinets, dont trois cabinets détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées.

Le contrôle sur les procédures mises en place par les cabinets détenant des mandats d'entités dénommées d'intérêt public a été réalisé à partir d'un questionnaire spécifique abordant les thèmes suivants :

- structure du cabinet ;
- réseau et groupement ;
- éthique ;
- ressources humaines ;
- acceptation et maintien des missions ;
- outils méthodologiques ;
- contrôle qualité de la mission ;
- contrôle qualité du cabinet.

La Compagnie nationale a constaté que les procédures étaient davantage formalisées dans les cabinets comptant plus de cinq associés (34<sup>31</sup> cabinets concernés par cette campagne).

L'appréciation des procédures des cabinets a toujours été positive même si des améliorations plus ou moins importantes ont pu être souhaitées dans certains cas. La Compagnie nationale a émis une liste de recommandations (*cf. annexe 4.6.*) qui touchent à :

- la vérification de l'indépendance et des incompatibilités ;
- l'acceptation et le maintien des missions ;
- la formation professionnelle ;
- la lettre de mission ;
- la revue indépendante.

<sup>31</sup> 3 cabinets détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées plus 31 cabinets ayant plus de 5 associés.

## 2. Contrôles sur les dossiers d'entités dénommées d'intérêt public détenus par ces cabinets

### Repère

Le terme dossier utilisé par la Compagnie nationale désigne le dossier constitué par les commissaires en tant qu'organe de contrôle légal d'une entité.

Un dossier peut concerner différents mandats si le commissariat aux comptes est exercé par plusieurs commissaires aux comptes.

Les contrôles ont concerné 259 mandats d'entités dénommées d'intérêt public détenus par 171 cabinets et représentant 241 entités réparties comme suit :

- 119 sociétés faisant appel public à l'épargne<sup>32</sup> ;
- 22 OPCVM ;
- 48 établissements de crédit<sup>33</sup> ;
- 32 sociétés d'assurances ;
- 8 associations faisant appel à la générosité publique ;
- 9 sociétés filiales de sociétés cotées étrangères ;
- 3 entités de distributions.

Les contrôles ont permis à la Compagnie nationale d'apprécier les aspects suivants :

- la compatibilité des prestations autres que l'audit avec les règles déontologiques en vigueur ;
- l'opinion formulée et la qualité du dossier d'audit, notamment à travers l'évaluation des diligences professionnelles mises en œuvre et le respect du référentiel normatif de la Compagnie nationale du 3 juillet 2003 ;
- l'application des principes comptables, la qualité de l'information comptable.

### 2.1. Appréciation de la compatibilité déontologique des prestations autres que l'audit réalisées avec la mission légale

L'examen des prestations autres que l'audit a été mené par la Compagnie nationale en prenant en compte les éléments d'analyse suivants :

<sup>32</sup> Dont 3 entités de distribution.

<sup>33</sup> Dont 7 établissements de crédit faisant appel public à l'épargne.



- les mesures mises en place par chaque commissaire aux comptes au sein de son cabinet afin de fiabiliser le processus d'acceptation d'une mission ;
- la compatibilité des prestations fournies sur l'ensemble des dossiers à partir de l'état d'inventaire des prestations, établi par chaque commissaire aux comptes, et de l'information donnée aux actionnaires dans les documents de référence.

L'examen a eu pour objectif de s'assurer que, lorsque des prestations étaient effectuées, soit par le commissaire aux comptes, soit par une entité membre de son réseau, elles n'étaient pas interdites ou de nature à avoir une incidence sur l'indépendance du commissaire aux comptes ou l'apparence de son indépendance.

Il a permis de relever des prestations effectuées autres que l'audit légal dans 61 dossiers sur 241 tous secteurs d'activité confondus :

- Pour les sociétés faisant appel public à l'épargne, la Compagnie nationale a relevé 10 dossiers concernés par des prestations interdites ou incompatibles d'un point de vue déontologique.

Les prestations interdites portaient sur trois dossiers. Il s'agissait notamment de l'élaboration de comptes consolidés et de l'établissement de liasses de consolidation. La Compagnie nationale a demandé aux commissaires aux comptes concernés d'arrêter immédiatement ce type de prestations. Elle a également souhaité être informée sur les mesures prises par la société sur l'établissement des comptes consolidés.

Les prestations incompatibles d'un point de vue déontologique concernaient 7 dossiers. Il s'agissait de prestations effectuées par des membres du réseau sur des filiales étrangères ou de prestations réalisées antérieurement à la loi de sécurité financière. La Compagnie nationale a considéré que les prestations effectuées sur 6 dossiers n'étaient pas susceptibles de porter atteinte à l'indépendance des commissaires aux comptes eu égard au montant des honoraires et à l'absence d'impact significatif sur les comptes consolidés. Pour un

dossier, les prestations réalisées pour le compte d'une filiale étrangère ont été considérées comme de nature à porter atteinte à l'indépendance des commissaires aux comptes ; le commissaire aux comptes a cessé d'effectuer ce type de prestations les années suivantes.

- Pour les sociétés d'assurance, la Compagnie nationale a relevé 1 cas de prestations interdites. Le commissaire aux comptes effectuait des prestations sur des filiales de l'entité contrôlée entraînant un risque d'auto révision.
- Les 50 autres prestations autres que l'audit légal relevées dans l'ensemble des secteurs, excepté celui des OPCVM, ont été appréciées par la Compagnie nationale comme étant compatibles avec la mission de commissaires aux comptes ; elles concernaient notamment des audits d'acquisition, des consultations fiscales ponctuelles, l'établissement d'attestations particulières pour le secteur associatif, des consultations techniques et des prestations d'assistance juridique ponctuelles.

## 2.2. Appréciation de l'opinion formulée

La Compagnie nationale a estimé, pour 31 dossiers sur 241, que certains éléments étaient de nature à avoir un impact sur l'opinion formulée. Ces éléments, communs aux différents secteurs, ont trait à :

- l'absence de prise en compte par les commissaires aux comptes pour formuler l'opinion des points soulevés par eux à l'occasion de l'exercice de leur mission ;
- des diligences professionnelles insuffisantes pour étayer l'opinion ;
- des insuffisances dans l'information financière délivrée par les entités ;
- l'acceptation par les commissaires aux comptes de l'utilisation par la société de principes comptables à revoir.

La Compagnie nationale a décidé, le cas échéant, sur chacun de ces trente et un dossiers de procéder à un nouvel examen ou à un suivi particulier.

Secteurs	Nombre de dossiers contrôlés	Nombre de dossiers avec des éléments relevés de nature à avoir un impact sur l'opinion formulée	Suivi effectué par la Compagnie nationale sur les dossiers pour lesquels des remarques ont été formulées sur l'opinion émise	
			Nouvel examen	Suivi particulier
<i>Appel public à l'épargne</i>	119	15	7	3
<i>OPCVM</i>	22	–	–	–
<i>Établissement de crédit</i>	48	8	1	7
<i>Assurances</i>	32	7	3	4
<i>Associations faisant appel à la générosité publique</i>	8	1	1	–
<i>Sociétés filiales de sociétés cotées étrangères</i>	9	–	–	–
<i>Entités de distribution</i>	3	–	–	–
<b>Total</b>	<b>241</b>	<b>31</b>	<b>12</b>	<b>14</b>

À partir des informations relatives à l'appréciation de l'opinion formulée, extraites du rapport de la Compagnie nationale, le Haut Conseil présente, par secteur d'activité, le nombre de dossiers pour lesquels des éléments étaient de nature à avoir un impact sur l'opinion formulée et leur suivi par la Compagnie nationale.

Le Haut Conseil relève que, dans cette catégorie d'appréciation, la Compagnie nationale ne distingue pas les dossiers pour lesquels le commissaire aux comptes aurait dû soit émettre une opinion différente – une certification avec réserves, ou un refus de certification –, soit formuler une observation. Cette catégorie ne peut donc, selon le Haut Conseil, être considérée comme répertoriant les dossiers pour lesquels l'opinion délivrée par le commissaire aux comptes serait erronée.

Sur 5 dossiers de sociétés faisant appel public à l'épargne, la Compagnie nationale n'a pas effectué de suivi, les points relevés ayant été corrigés au cours de l'année suivante.

Les éléments ayant conduit la Compagnie nationale à ce type d'appréciation figurent en annexe 4.6.

En complément de l'appréciation sur l'opinion formulée, la Compagnie nationale a porté une appréciation sur

la bonne application des diligences professionnelles et la qualité du dossier d'audit.

## 2.3. Appréciation sur les diligences professionnelles et la qualité du dossier d'audit

La Compagnie nationale a estimé que, pour 14 dossiers sur 241, les diligences professionnelles ne pouvaient pas être considérées comme correctement appliquées et a décidé de procéder à un nouvel examen ou à un suivi particulier.

- Pour les sociétés faisant appel public à l'épargne, la Compagnie nationale a relevé des insuffisances dans l'application des diligences professionnelles pour 8 dossiers, dont 2 d'entre eux, ont également fait l'objet de remarques formulées sur l'opinion émise (cf. 2.2.). Pour les 6 autres, elle en effectuera un suivi particulier.
- Pour le secteur des OPCVM, la Compagnie nationale n'a pas conclu de façon générale. Les diligences professionnelles n'ont pas été correctement appliquées sur 2 dossiers ; un nouvel examen sera réalisé sur ces 2 dossiers.



- Pour le secteur des établissements de crédit, il a été constaté que les diligences professionnelles n'avaient pas été correctement appliquées sur 3 dossiers ; la Compagnie nationale effectuera un nouvel examen pour 1 dossier et un suivi particulier pour les 2 autres.
- Pour les secteurs assurances, associations faisant appel à la générosité publique, filiales des sociétés cotées étrangères, la Compagnie nationale a relevé que les diligences professionnelles avaient été correctement appliquées dans leur ensemble sur ces dossiers.
- Pour les entités de distribution, aucune insuffisance n'a été relevée et il a été constaté que les diligences particulières mises en place par les commissaires aux comptes sur les principales zones de risques liées aux remises de fin d'année et les participations publicitaires avaient été correctement appliquées excepté sur un dossier ; ce dernier fera l'objet d'un suivi particulier.

#### **2.4. Appréciation sur d'autres points**

- Pour le secteur des établissements de crédit, la Compagnie nationale a relevé, pour un dossier, que les comptes consolidés étaient contrôlés par un seul commissaire aux comptes ; la situation a été régularisée au cours de l'exercice suivant. Par ailleurs, la Compagnie nationale a considéré que les principes comptables retenus sur 4 dossiers devaient faire l'objet d'un suivi particulier.
- Sur un dossier du secteur des assurances, la Compagnie nationale a estimé que le commissaire aux comptes n'était pas indépendant : le frère du commissaire aux comptes était directeur de la communication de l'entité contrôlée ; la Compagnie nationale a demandé au commissaire aux comptes concerné de tirer les conséquences en l'application de l'article 10 du Code de déontologie et d'en informer la Compagnie régionale.

#### **3. Contrôles délégués en région auxquels ont été soumis les commissaires aux comptes personnes physiques**

Le contrôle délégué en région a concerné 1 897 commissaires aux comptes personnes physiques. Les résultats communiqués concernent l'ensemble des commissaires

aux comptes contrôlés sans distinguer ceux détenant des mandats d'entités dénommées d'intérêt public ou ceux contrôlés dans le cadre de la rotation prévue par le décret de 1969 modifié le 27 mai 2005.

Les appréciations portent sur les aspects suivants :

- les procédures d'organisation de l'activité de commissariat aux comptes dans le cabinet ;
- les diligences mises en œuvre ;
- l'effort de formation à suivre par le commissaire aux comptes contrôlé.

L'examen des procédures a uniquement concerné des cabinets pour lesquels les procédures n'avaient pas été examinées à l'occasion de l'examen d'un dossier d'entités dénommées d'intérêt public.

L'examen des procédures a permis de conclure de façon positive dans 94 % des cas avec des améliorations à apporter sur :

- le non-respect des règles posées par le décret et liées à l'établissement annuel des déclarations d'activité ;
- la motivation des demandes de dérogation lorsque le temps passé était inférieur au barème ;
- la nécessité d'une formation du commissaire aux comptes lui-même ou de ses collaborateurs sur les missions de commissariat aux comptes.

Dans 6 % des cas, l'examen des procédures de cabinet a conduit à une conclusion négative en raison d'une insuffisance de la connaissance des normes et des outils méthodologiques. Il s'agit essentiellement de professionnels pour lesquels l'activité de commissariat aux comptes reste marginale.

Les diligences professionnelles n'ont pas été correctement mises en œuvre par 10 % des commissaires aux comptes contrôlés. Les insuffisances relevées dans l'application des diligences professionnelles sont identiques à celle relevées dans le cadre du contrôle des sociétés faisant appel public à l'épargne. Ces commissaires aux comptes seront soumis à un nouvel examen.

Le suivi de séminaires de formation a été conseillé à 427 commissaires aux comptes.

## CHAPITRE 3

### Appréciation par le Haut Conseil

Le Haut Conseil a apprécié les résultats des contrôles effectués au cours de la campagne 2004-2005 à partir :

- du rapport de la Compagnie nationale, transmis au Haut Conseil fin avril 2006 : ce rapport présente une restitution d'ensemble des résultats des contrôles ;
- de l'examen, par le secrétariat général du Haut Conseil, de certains dossiers établis par la Compagnie nationale à l'occasion de ces mêmes contrôles : les constats issus de cet examen, débuté en décembre 2005, ont été restitués au Haut Conseil.

#### Section 1

##### Appréciation d'ensemble

Le Haut Conseil constate, comme pour l'année passée, que les contrôles réalisés par la Compagnie nationale couvrent une population nombreuse et permettent aux contrôleurs qualité de mettre en évidence un nombre important d'informations sur la qualité de l'audit effectué par le commissaire aux comptes contrôlé. Ils ont permis de détecter un certain nombre de dossiers pour lesquels la qualité des travaux était insuffisante et/ou l'opinion formulée pouvait être remise en cause.

Le Haut Conseil relève que la réalisation des contrôles par des professionnels constitue un gage de compétence et participe à l'efficience du contrôle de qualité.

Toutefois, le système de contrôle qualité appliqué à la campagne 2004-2005 a présenté certaines faiblesses.

Tout d'abord, les constats restitués par la Compagnie nationale dans son rapport n'ont pas été synthétisés par type de cabinet contrôlé.

Les raisons de cette méthode de restitution tiennent en partie au fait que la Compagnie nationale a tenté

d'intégrer à ses procédures existantes les décisions du Haut Conseil sans abandonner l'ancienne approche du contrôle de qualité :

- des contrôles de natures différentes selon le type de mandats contrôlés ou le cadre de ces contrôles ;
- une sélection des mandats effectuée selon l'ancien accord cadre entre la Compagnie nationale et l'AMF (ex COB) ;
- la superposition des procédures de conduite des contrôles (national, plurirégional et régional).

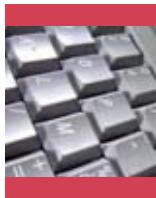
Il ressort donc que la Compagnie nationale n'a pas encore tiré toutes les conséquences de l'instauration d'un cadre unique des contrôles périodiques. Or, le contrôle qualité doit être organisé de manière à conduire à une appréciation sur l'ensemble du cabinet et non sur une partie de son activité ou sur quelques associés signataires<sup>34</sup> de ce cabinet.

Ensuite, il a été observé que le contrôle des procédures et la vérification sur les questions liées à l'indépendance et à la déontologie n'ayant pas été renforcés, le Haut Conseil ne disposait pas d'une vision d'ensemble de la manière dont s'organisaient les cabinets pour exercer leur mission légale dans le respect des règles d'indépendance et déontologiques et de façon à prévenir les risques lors de l'exécution de leur mission légale.

Mais surtout le Haut Conseil estime que les conclusions proposées par la Compagnie nationale ne sont pas suffisamment justifiées et ne permettent pas au Haut Conseil de porter une appréciation pertinente sur les résultats des contrôles effectués. Cette faiblesse tient essentiellement à la façon dont les instances délibérantes de la Compagnie nationale exploitent les constats effectués par les contrôleurs qualité.

L'examen des dossiers, réalisé par le secrétariat général du Haut Conseil, confirme les conclusions ci-dessus.

<sup>34</sup> Commissaires aux comptes personnes physiques inscrites.



## Section 2

### Examen des dossiers par le secrétariat général du Haut Conseil

#### Repère

Le terme dossier désigne dans la présente section les dossiers établis par la Compagnie nationale à l'occasion des contrôles effectués sur les cabinets.

Cet examen a permis au Haut Conseil de recueillir les informations nécessaires lui permettant de superviser, de suivre les contrôles et de veiller à leur bonne exécution.

Le secrétariat général du Haut Conseil a conduit son examen sur les 3 cabinets détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées et sur une sélection de commissaires aux comptes personnes physiques contrôlés en région.

Il ressort de cet examen les constats qui suivent :

Le secrétariat général a constaté que la vérification de l'application des procédures aux mandats (concernant ou non des entités dénommées d'intérêt public) sélectionnés n'avait pas toujours été mise en œuvre. Si des tests ont été réalisés par la Compagnie nationale, les dossiers examinés ne contiennent pas de justification d'une part du nombre de tests réalisés dans le cadre de la vérification de l'application des procédures, et d'autre part de la nature des tests effectués en fonction notamment de l'importance du cabinet et des procédures existantes.

En ce qui concerne le contrôle des diligences, il est apparu que la documentation des dossiers de contrôles, constitués par la Compagnie nationale sur les contrôles des mandats, était suffisante pour conforter les résultats d'un contrôle de mandat lorsque ce contrôle ne soullevait pas de problématique particulière. En revanche, dès lors que le contrôleur qualité avait relevé un point susceptible de remettre en cause l'opinion délivrée par les commissaires aux comptes ou une défaillance sur la qualité des travaux d'audit ou susceptible d'avoir des impacts sur la déontologie et l'indépendance du commissaire aux comptes, il a été observé que la documentation n'avait pas toujours été suffisante et n'avait pas permis une analyse conduisant à justifier l'appréciation retenue par l'instance délibérante.

De l'examen effectué sur les dossiers de contrôles établis par la Compagnie nationale sur les prestations réalisées par le commissaire aux comptes contrôlé ou les membres de son réseau, il est ressorti que les contrôleurs n'avaient pas analysé d'une façon systématique les prestations et lorsque cette analyse avait été faite, elle avait souvent été succincte, voire non formalisée.

Lors de l'examen des dossiers établis sur les contrôles délégués en région, le secrétariat général a constaté que la vérification de l'application des procédures aux mandats examinés n'avait pas été systématique et qu'il n'existant pas de résultats des contrôles par cabinet lorsque tous les associés d'un même cabinet étaient contrôlés.

En dernier lieu, le secrétariat général a noté une insuffisance de motivation et de hiérarchisation pertinente

	Examen par le secrétariat général	Contrôle qualité	Population totale inscrite détenant des mandats <sup>(1)</sup>	Population totale inscrite <sup>(1)</sup>
<i>Cabinets (personnes morales inscrites)</i>	3	171	2 790	3 810
<i>Mandats</i>	49	259	204 000	
<i>Commissaires aux comptes personnes physiques inscrites</i>	130	2 000	8 730	14 210

<sup>(1)</sup> Source déclarations d'activité 2003.

des constats effectués par l'instance délibérante de la Compagnie nationale.

Depuis la réalisation de la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a donné dès juillet 2005 de nouvelles instructions pour remédier aux insuffisances exposées ci-dessus.

### Section 3

## Nouvelles attentes du Haut Conseil

Le Haut Conseil avait déjà tiré des conclusions à la suite de son appréciation sur les résultats de la campagne 2003-2004<sup>35</sup> restitués par la Compagnie nationale. Par une décision du 7 juillet 2005, il fixait clairement les objectifs à atteindre en matière de contrôles périodiques des commissaires aux comptes (*cf.* annexe 4.4.).

En début d'année 2006, le Haut Conseil a effectué un premier bilan des modifications apportées par la Compagnie nationale et les compagnies régionales dans la conduite des contrôles. Ce bilan a permis au Haut Conseil de réaffirmer, dans sa décision du 4 mai 2006 figurant en annexe 4.5., les orientations précédemment émises et de définir plus précisément les modalités des contrôles à mettre en œuvre.

Le Haut Conseil a notamment demandé à la Compagnie nationale d'adapter ses procédures actuelles de conduite du contrôle de qualité. Les modifications doivent porter sur les outils méthodologiques utilisés pour réaliser

les contrôles, la réduction de la durée de réalisation des contrôles, la motivation des conclusions, et la méthode d'exploitation des constats effectués par les contrôleurs.

Par ailleurs, le Haut Conseil a demandé que la supervision des contrôles par le Haut Conseil puisse s'exercer aussi dans un délai beaucoup plus court, sans attendre un rapport final émis trois ans après l'exercice comptable concerné par le contrôle de mandats<sup>36</sup>.

En outre, le Haut Conseil a relevé, dans la mesure où les contrôles périodiques sont actuellement réalisés par des professionnels en exercice dans les cabinets, la nécessité de renforcer l'indépendance des contrôleurs qualité. À cet égard, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale d'engager une réflexion commune sur ce thème.

En dernier lieu, le Haut Conseil considère que le système actuel de contrôle de qualité ne doit plus se limiter à un contrôle dont l'objectif est essentiellement celui d'adresser des recommandations à des commissaires aux comptes personnes physiques à partir de constats effectués sur un mandat sélectionné ; il doit évoluer aux fins de contribuer à servir la sécurité financière, en s'assurant de la qualité de l'audit et en facilitant la détection des situations à risques.

C'est pourquoi, le Haut Conseil apportera une attention particulière à l'application de la décision prise le 4 mai 2006 qui réoriente le contrôle qualité vers ces objectifs.

<sup>35</sup> À partir du rapport de la Compagnie nationale et des sondages effectués par le secrétariat général du Haut Conseil.

<sup>36</sup> La campagne 2004-2005 porte sur des contrôles de mandats relatifs à des diligences effectuées par les cabinets sur des comptes clos principalement au 31 décembre 2003. La restitution des résultats des contrôles a été présentée au Haut Conseil fin avril 2006.



## TITRE CINQUIÈME

# Activité juridictionnelle

Après une année de transition au cours de laquelle le Haut Conseil avait repris les dossiers pendents devant la chambre nationale de discipline, ce dernier a fixé, en 2005, ses premières jurisprudences en matière d'inscription, de discipline et d'honoraires.

Le décret du 27 mai 2005 modifiant le décret du 12 août 1969, a introduit, à l'article 106 du décret de 1969, l'obligation pour la Compagnie nationale des commissaires aux comptes de transmettre chaque année au Haut Conseil le répertoire des professionnels ayant fait l'objet de sanctions disciplinaires, avec l'indication de ces sanctions. Cette disposition contribuera à donner au Haut Conseil une meilleure connaissance des sanctions prononcées à l'encontre des commissaires aux comptes. À cette fin, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale que ce répertoire lui soit transmis.

L'effectivité des systèmes disciplinaires est l'un des objectifs de la huitième directive modernisée. Celle-ci exige que les États membres mettent en place des systèmes de sanctions efficaces qui permettent de prévenir et de corriger les fautes des auditeurs dans l'exercice de leur mission. À ce titre, elle confie une mission importante aux systèmes de supervision publique puisque ces derniers ont la responsabilité finale de la supervision des systèmes disciplinaires (article 32 §4 c).

## CHAPITRE 1

### Nombre de dossiers traités

Au cours de l'année 2005, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a siégé à six reprises en tant qu'instance d'appel et a rendu seize décisions<sup>37</sup>.

	2004	2005
Inscription	10	6
Discipline	2	9
Honoraires	4	1
Total	16	16

<sup>37</sup> En outre, une décision d'avant dire droit a été prononcée le 24 février 2005. L'affaire a été renvoyée pour examen à la séance du 13 octobre 2005. Le Haut Conseil a rendu sa décision le 15 décembre 2005.

#### Repère

##### Article 30 de la huitième directive modernisée « Systèmes d'enquêtes et de sanctions »

« 1) Les États membres veillent à ce que des systèmes efficaces d'enquête et de sanctions soient mis en place pour détecter, corriger et prévenir une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes.

2) Sans préjudice des régimes des États membres en matière de responsabilité civile, les États membres prévoient des sanctions efficaces, proportionnées et dissuasives à l'égard des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit lorsqu'un contrôle légal des comptes n'est pas effectué conformément aux dispositions d'exécution de la présente directive.

3) Les États membres prévoient que les mesures prises et les sanctions appliquées à un contrôleur légal des comptes ou à un cabinet d'audit soient dûment rendues publiques. Les sanctions doivent comprendre la possibilité de retirer l'agrément. »

##### Article 32 de la huitième directive modernisée « principes devant régir la supervision publique »

« [...]

4) Le système de supervision publique assume la responsabilité finale de la supervision :

[...]

c) de la formation continue ; de l'assurance qualité, des systèmes d'enquête et disciplinaire ». »

##### Article 106 du décret du 12 août 1969 modifié

« Un répertoire des professionnels inscrits ou ayant cessé provisoirement d'être inscrits sur la liste en application des articles 76 et suivants du présent décret et ayant fait l'objet de sanctions disciplinaires, avec l'indication de ces sanctions, est tenu par le conseil national.

Ce répertoire, régulièrement actualisé, est transmis chaque année au Haut Conseil ». »

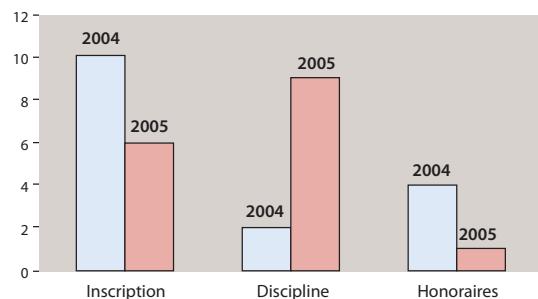


	Inscription		Discipline		Honoraires		Total	
	2004	2005	2004	2005	2004	2005	2004	2005
Dossiers en cours (N-1)	1	3	1	8	5	1	7	12
nouveaux dossiers	12	5	7	7	0	3	19	15
désistements	0	1	0	1	0	0	0	2
décisions rendues	10	6	2	9	4	1	16	16
Dossiers restant à juger	3	1	8 <sup>1</sup>	5	1	4 <sup>2</sup>	12 <sup>1</sup>	10 <sup>2</sup>

<sup>1</sup> Dont deux dossiers sur renvoi du Conseil d'État.

<sup>2</sup> Dont un dossier sur renvoi de la Cour de cassation.

### Décisions rendues par le Haut Conseil



## CHAPITRE 2

### Analyse des décisions rendues en 2005

#### Section 1

### Décisions rendues en matière d'inscription

Statuant en appel des décisions rendues par les commissions régionales d'inscription, le Haut Conseil s'est notamment prononcé sur les cas suivants :

#### 1. Lieu d'exercice de la profession

Le Haut Conseil a estimé que lorsque le gérant d'une société civile ne disposait pas de document autorisant

l'exercice d'une profession libérale dans l'appartement où était fixé le siège social de la société, l'inscription de la société sur la liste des commissaires aux comptes devait être refusée (Haut Conseil, décision du 15 décembre 2005).

#### 2. Paiement des cotisations professionnelles

Le Haut Conseil a considéré que dès lors qu'un commissaire aux comptes n'avait pas réglé pendant deux années consécutives ses cotisations professionnelles auprès d'une compagnie régionale, il ne pouvait demander son inscription auprès d'une autre compagnie avant de s'être acquitté de ses cotisations auprès de la première compagnie régionale. Le Haut Conseil a rappelé que le non paiement de ses cotisations par un commissaire aux comptes excluait que l'intéressé remplisse les garanties de moralité suffisantes prévues par l'article 3 du décret n° 69-810 du 12 août 1969 modifié<sup>38</sup> (Haut Conseil, décision du 27 janvier 2005).

<sup>38</sup> Article 3 du décret du 12 août 1969 modifié « *Ne peuvent être inscrites sur la liste des commissaires aux comptes que les personnes de nationalité française, les ressortissants d'un État membre des communautés européennes autre que la France ou les ressortissants d'un autre Etat étranger lorsque celui-ci admet les nationaux français à exercer le contrôle légal des comptes. Ces personnes doivent présenter des garanties de moralité suffisantes et, sous réserve des dispositions des articles 5, 5-1 et 5-2 ci-après, avoir subi avec succès les épreuves de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes, après l'accomplissement d'un stage professionnel jugé satisfaisant. [...]* ».

### 3. Régularisation du paiement des cotisations professionnelles avant l'audience du Haut Conseil

Dans une décision du 24 février 2005, reprenant la solution adoptée le 14 octobre 2004<sup>39</sup>, le Haut Conseil a estimé que la régularisation du paiement des cotisations avant l'audience du Haut Conseil était sans conséquence sur son appréciation du bien fondé de la décision de la commission régionale d'inscription.

Le Haut Conseil adopte une solution contraire à celle de la Commission nationale d'inscription qui tenait compte de la régularisation de ses cotisations professionnelles par un commissaire aux comptes après la décision de la commission régionale d'inscription.

## Section 2

### Décisions rendues en matière de discipline

Statuant en appel des décisions rendues par les chambres régionales de discipline, le Haut Conseil a examiné dans ses décisions les questions qui suivent.

#### 1. Appréciation de comportements postérieurs à la constatation des fautes disciplinaires

Dans deux décisions, le Haut Conseil a tenu compte, dans l'appréciation de la sanction prononcée, du comportement du commissaire aux comptes postérieurement à la constatation des fautes disciplinaires.

Dans la première décision (décision du 27 janvier 2005), le Haut Conseil a relevé que le commissaire aux comptes avait suivi volontairement des formations auprès de sa compagnie régionale et avait remédié aux insuffisances reprochées. La sanction a été atténuée.

<sup>39</sup> La décision du 14 octobre 2004 fait l'objet d'un recours devant le Conseil d'État aux fins d'annulation (pourvoi du 15 février 2005 n° 277619).

Dans la seconde (décision du 15 décembre 2005), il a été constaté que le commissaire aux comptes avait persisté à refuser de se conformer aux règles d'exercice de la profession. La sanction d'interdiction temporaire d'exercer la profession de commissaire aux comptes a été considérée comme la mesure la plus appropriée même s'il a été tenu compte, dans l'appréciation de la durée de la sanction, de circonstances particulières de l'espèce.

#### 2. Appréciation des manquements sanctionnés pénalement

Dans une décision du 7 juillet 2005, le Haut Conseil a précisé les conditions dans lesquelles des agissements sanctionnés pénalement pouvaient constituer une faute disciplinaire.

En l'espèce, un commissaire aux comptes avait été condamné pour divers délits à une peine de deux ans d'emprisonnement dont dix-huit mois avec sursis et au paiement d'une amende d'un montant de 37 500 euros. En outre, le professionnel avait été inscrit sur la liste des commissaires aux comptes, puis il en avait été radié puis réinscrit. Il faisait valoir que certains agissements sanctionnés pénalement ne pouvaient être constitutifs de fautes disciplinaires puisqu'ils avaient été commis alors qu'il n'était plus inscrit sur la liste des commissaires aux comptes. Il soutenait également que d'autres manquements, bien que commis alors qu'il était inscrit sur ladite liste, ne pouvaient être pris en considération dès lors qu'ils étaient restés étrangers à sa mission de commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil a relevé que les faits retenus sur le plan disciplinaire devaient avoir été commis au cours de la période pendant laquelle l'intéressé était inscrit sur la liste des commissaires aux comptes mais il a considéré qu'il importait peu que les faits considérés n'aient pas été commis dans le cadre de l'exercice d'une mission de commissaire aux comptes, dès lors qu'aux termes de l'article 88 du décret du n° 69-810 du 12 août 1969 modifié, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux



comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constituait une faute disciplinaire. La décision de radiation prononcée par la chambre régionale de discipline a ainsi été confirmée.

### 3. Prestations interdites et incompatibilités

Dans une décision du 15 décembre 2005, le Haut Conseil a aggravé la sanction prononcée par la chambre régionale de discipline à l'encontre d'un commissaire aux comptes auquel il était reproché d'avoir exercé des activités incompatibles avec l'exercice de sa mission à savoir :

- des activités d'expertise comptable ;
- des prestations juridiques et fiscales ;
- des fonctions de dirigeant de sociétés commerciales.

Le Haut Conseil a prononcé une sanction d'interdiction d'exercice professionnel d'une durée d'un an ferme alors que la chambre régionale de discipline avait prononcé une sanction d'interdiction d'exercice professionnel d'une durée de six mois avec sursis.

Dans une décision du 2 novembre 2005, le Conseil d'État a confirmé l'analyse de la faute disciplinaire faite par le Haut Conseil dans sa décision rendue le 18 mars 2004. En l'espèce, un commissaire aux comptes, agissant tant en son nom personnel que comme porte-fort de l'ensemble des associés d'une société familiale, s'était engagé à céder l'intégralité des parts sociales de cette société et avait participé aux différents actes relatifs à cette cession. Il était intervenu lors de la signature du protocole d'accord, avait négocié et conclu avec l'acquéreur la garantie d'actif et de passif puis avait poursuivi l'exécution de cet accord par l'envoi de lettres de mise en demeure d'avoir à acquitter le prix de cession. Le Haut Conseil avait estimé que, dès lors que cette cession de parts sociales emportait le contrôle de la société, elle devait être considérée comme une activité commerciale incompatible avec les fonctions de commissaire aux comptes en application de l'article L. 822-10 3° du Code de commerce.

#### Repère

##### **Article 11 de la loi n° 2002-1062 du 6 août 2002 « loi portant amnistie »**

*« Sont amnistiés les faits commis avant le 17 mai 2002 en tant qu'ils constituent des fautes passibles de sanctions disciplinaires ou professionnelles.*

*Sont également comprises dans les dispositions de l'alinéa précédent les sanctions disciplinaires prononcées à l'encontre des élèves par des établissements d'enseignements français à l'étranger visés à l'article L. 451-1 du Code de l'éducation ou entrant dans le champ de compétence de l'Agence pour l'enseignement français à l'étranger visé aux articles L. 452-2 à L. 452-5 dudit code.*

*Toutefois, si ces faits ont donné lieu à une condamnation pénale, l'amnistie des sanctions disciplinaires ou professionnelles est subordonnée à l'amnistie ou à la réhabilitation légale ou judiciaire de la condamnation pénale.*

*Sauf mesure individuelle accordée par décret du président de la République, sont exceptés du bénéfice de l'amnistie prévue par le présent article les faits constituant des manquements à l'honneur, à la probité ou aux bonnes mœurs. La demande d'amnistie peut être présentée par toute personne intéressée dans un délai d'un an à compter soit de la promulgation de la présente loi, soit de la condamnation définitive. »*

### 4. Conditions d'application de la loi d'amnistie du 6 août 2002

Le Haut Conseil a précisé les conditions d'application de la loi d'amnistie n° 2002-1062 du 6 août 2002. Cette loi prévoit que les faits commis avant le 17 mai 2002 en tant qu'ils constituent des fautes passibles de sanctions disciplinaires ou professionnelles sont amnistiés. Si ces faits ont donné lieu à une condamnation pénale, l'amnistie des sanctions disciplinaires ou professionnelles est subordonnée à certaines conditions. Sont exceptés du bénéfice de l'amnistie les faits constituant des manquements à l'honneur, à la probité ou aux bonnes mœurs.

Dans une décision du 23 juin 2005, le Haut Conseil a considéré que les fautes disciplinaires reprochées à un commissaire aux comptes ne constituaient pas un manquement à l'honneur et à la probité dès lors que les prestations interdites fournies par ce dernier à une

entité n'étaient pas d'un montant significatif au regard de l'importance des prestations qu'il avait fournies à cette entité. Les fautes disciplinaires commises par le commissaire aux comptes pouvaient donc être amnistiées en application de la loi du 6 août 2002.

Par ailleurs, dans sa décision précitée du 2 novembre 2005, le Conseil d'État a partiellement annulé la décision du Haut Conseil en ce qui concerne l'application des dispositions de la loi d'amnistie. Le Conseil d'État a relevé que les agissements du commissaire aux comptes étaient survenus à l'occasion d'une opération relative à son patrimoine privé qui était restée isolée, et qu'ils n'avaient pas comporté d'autres irrégularités que la méconnaissance des règles relatives aux incompatibilités. Contrairement à l'appréciation qui en avait été faite par le Haut Conseil, les faits ne pouvaient être regardés comme de nature à entraîner dans l'esprit du public une

confusion et une interrogation sur le rôle des commissaires aux comptes et comme contraires à l'honneur et à la probité. Ils devaient donc être amnistiés.

## Section 3

### **Décision rendue en matière d'honoraires**

En matière d'honoraires, le Haut Conseil a rendu une décision le 27 janvier 2005. En l'espèce, le barème de l'article 120 du décret du 12 août 1969 modifié n'étant pas applicable à une société cotée, il s'est fondé, pour déterminer le montant des honoraires dus aux commissaires aux comptes, sur le nombre d'heures consacrées à la réalisation du contrôle des comptes, la nature des prestations fournies, ainsi que sur les documents et pièces manifestant l'information réciproque des parties.



## TITRE SIXIÈME

# Activité internationale

En 2005, le Haut Conseil a poursuivi les relations qu'il avait établies avec ses homologues étrangers lors de sa première année d'activité. Il a par ailleurs participé à différentes manifestations internationales ayant pour thème l'audit et intégré le groupe d'experts mis en place par la Commission européenne dans le cadre de la huitième directive.

## CHAPITRE I

## Participation du Haut Conseil aux manifestations internationales

## Section 1

### Manifestations internationales

Le Haut Conseil a participé à des réunions, tables rondes ou forums sur l'audit, organisés soit par des organismes régulateurs de la profession d'auditeur, soit par des régulateurs des marchés financiers, soit par des instances représentatives de la profession d'auditeur dans le monde ou encore par les grands cabinets d'audit mondiaux. Ces réunions ont permis d'organiser des débats sur les aspects internationaux de la supervision des cabinets d'audit.

Par ailleurs, les régulateurs de la profession d'auditeur qui avaient décidé en septembre 2004, à l'issue de la conférence du *Financial Stability Forum*<sup>40</sup>, de tenir à l'avenir des tables rondes périodiques, se sont réunis deux fois en 2005. La première de ces réunions a été organisée par l'homologue américain du Haut Conseil, le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), à Washington, les 23 et 24 mars 2005. La seconde a été organisée par l'homologue anglais du Haut Conseil, le

<sup>40</sup> cf. rapport annuel 2004 du Haut Conseil page 97. Le *Financial Stability Forum* (FSF), mis en place en 1999, regroupe régulièrement différents responsables en matière de stabilité financière à l'échelle nationale ou internationale (banques centrales, organismes de supervision, ministère des finances, institutions financières internationales et experts de la banque centrale européenne.

*Financial Reporting Council* (FRC) à Londres, le 18 octobre 2005. Ces tables rondes ont permis un partage d'expériences entre les organismes participants et favorisé des rapprochements de vues sur la manière de mettre en place la supervision des auditeurs. Les thèmes tels que le contrôle de qualité, les normes internationales d'audit ainsi que la coopération internationale ont été débattus au cours de ces rencontres. La diversité des systèmes juridiques est apparue comme un obstacle à la coopération internationale. Une réflexion commune est d'ores et déjà engagée sur ce thème. À l'issue de ces deux premières tables rondes, un consensus s'est dégagé pour créer un organe officiel qui se substituerait aux tables rondes périodiques : l'*International Forum of Independant Audit Regulators* (IFIAR). Pour faciliter la mise en place de ce forum, un groupe de travail<sup>41</sup> a été créé dès octobre 2005 afin d'en déterminer les missions exactes et l'organisation interne. Les résultats des travaux de ce groupe ont été présentés au cours de la table ronde organisée le 14 mars 2006 à Sydney (Australie). La création officielle du forum IFIAR devrait intervenir à Paris lors de la prochaine table ronde organisée par le Haut Conseil.

## Section 2

### Rencontres avec des pays qui ne sont pas encore dotés de systèmes de supervision de la profession d'auditeur

Le Haut Conseil a été sollicité à plusieurs reprises par des pays projetant d'établir un système de supervision de la profession d'auditeur. Ces pays ont souhaité notamment que le Haut Conseil fasse part de sa pratique et décrire la supervision du système de contrôle de qualité français.

<sup>41</sup> *Working group* : groupe de travail dans lequel étaient représentés l'Australie, le Canada, le Japon, les Pays-Bas, l'Allemagne, la France, et la Grande-Bretagne (qui en assurait la présidence).



Ainsi, en octobre 2005, le Haut Conseil a rencontré une délégation russe composée de représentants du ministère de l'économie, de professionnels de l'audit ainsi que de représentants du monde de l'entreprise.

Le Haut Conseil a également été convié par la Banque mondiale à participer à une conférence en mars 2006. Cette manifestation a été l'occasion de présenter la nouvelle huitième directive relative au contrôle légal des comptes à des pays du centre-sud et du sud-est de l'Europe souhaitant adhérer à l'Union européenne ou s'inspirer de cette directive pour réformer leur propre législation.

## CHAPITRE 2

### Relations bilatérales

En 2005, le Haut Conseil a rencontré ses homologues américains, anglais et allemands.

#### Section 1

#### *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*

Au cours de l'année 2005, le Haut Conseil a poursuivi les échanges engagés dès 2004 avec son homologue américain. Les deux organismes de supervision avaient notamment pour objectif d'aboutir à une reconnaissance mutuelle des systèmes de supervision du contrôle de qualité. Entre septembre 2005 et janvier 2006, le Haut Conseil et le PCAOB ont organisé des réunions de travail en y associant la Compagnie nationale afin d'évaluer les divergences et les convergences entre les systèmes respectifs de contrôle de qualité. Ces travaux ont permis à chacune des autorités de connaître avec précision les procédures du système de contrôle de qualité mis en place par son homologue. Elles n'ont pas encore abouti à la conclusion d'un accord de reconnaissance mutuelle compte tenu des divergences constatées entre les deux systèmes.

#### Section 2

#### *Professional Oversight Board for Accountancy (POBA), organe du Financial Reporting Council (FRC)*

Le Haut Conseil a maintenu des contacts réguliers avec son homologue anglais après leur première rencontre en février 2005 à Londres. Dans le cadre de ces relations, le Haut Conseil a organisé, le 10 mars 2006, une réunion avec son homologue pour définir les bases d'une coopération dans le cadre de la huitième directive et comparer les deux systèmes de contrôle de qualité. Le principe d'une rencontre annuelle entre le POBA et le Haut Conseil a été décidé à l'issue de cette réunion.

#### Section 3

#### *AbschlussPrüferaufsichtsKommission ou Auditor Oversight Commission (AOC)*

Le Haut Conseil a rencontré son homologue allemand, représenté par son président et son vice-président le 14 septembre 2005 à Paris. Cette première rencontre a permis aux deux organes de mieux appréhender le fonctionnement de leurs systèmes de supervision respectifs. L'AOC et le Haut Conseil seront conduits à travailler ensemble tant dans le cadre européen qu'international.

## CHAPITRE 3

### Coopération dans le cadre de la huitième directive

Le secrétaire général a participé aux deux sous-groupes relatifs à la coopération créés par le comité plénier de l'EGAOB<sup>42</sup> : le sous-groupe « coopération » et le sous-groupe dit *Scoreboard* relatif à aux informations

<sup>42</sup> Cf. titre 1 – chapitre 1.

sur les systèmes de supervision publique européens et étrangers<sup>43</sup>.

## Section 1

### Sous-groupe « coopération »

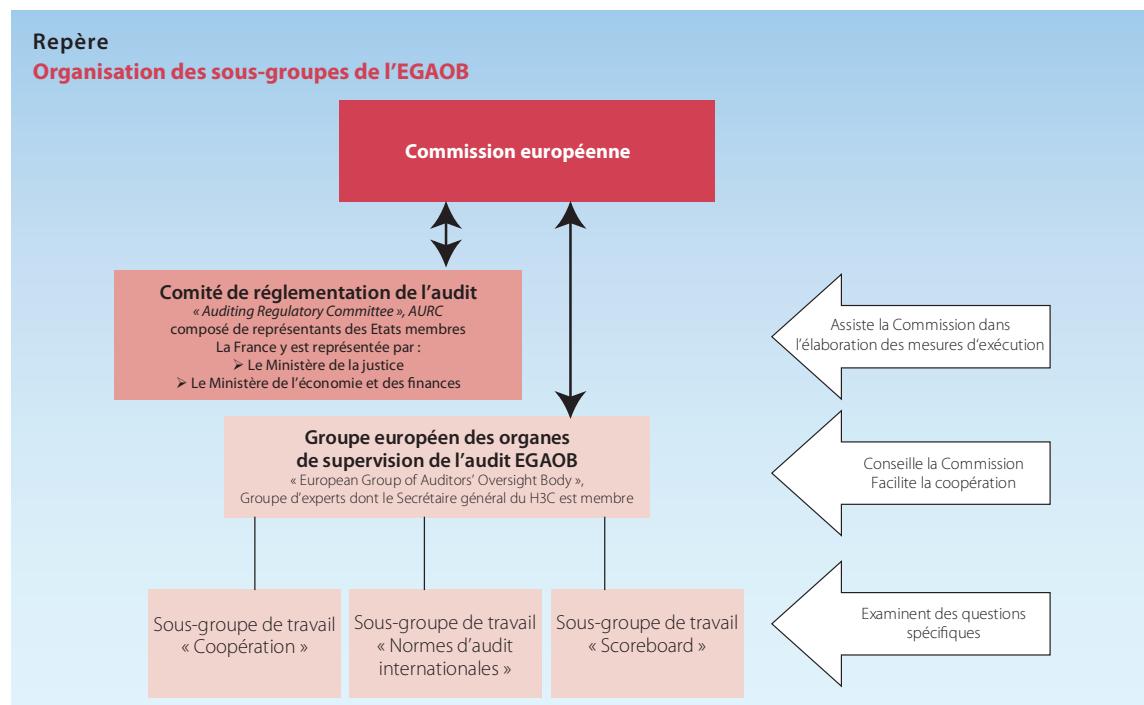
Les premiers travaux de ce sous-groupe de travail ont permis d'identifier les obstacles à la coopération rencontrés par les pays de l'Union dans le cadre de la transposition des dispositions de la huitième directive modernisée. À l'issue d'un état des lieux initial, le groupe s'est attaché à prévoir les solutions à mettre en place pour une coopération effective entre les organes de supervision. Ces travaux seront suivis de propositions destinées à lever les obstacles à la coopération internationale.

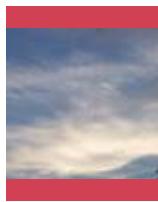
## Section 2

### Sous-groupe « Scoreboard »

Ce sous-groupe a pour objectif de dresser un tableau d'indicateurs permettant de vérifier, pour chaque État membre, le respect de la huitième directive. Seront ainsi identifiés, le cas échéant, les pays qui devront modifier leur législation et leur réglementation professionnelle pour se conformer à la huitième directive. Ce sous-groupe évaluera également les systèmes de supervision publique des États tiers, en vue faciliter la mise en place d'une coopération entre ces États et les États membres de l'Union européenne.

<sup>43</sup> Le secrétariat général participe par ailleurs au troisième sous-groupe de travail de l'EGAOB, qui se consacre à l'examen des normes internationales d'audit (cf. titre 2 – activité normative sur ce sujet).





# PERSPECTIVES

L'année 2006 sera marquée par l'entrée en vigueur de la huitième directive sur le contrôle légal des comptes. Elle exige la mise en place dans tous les États membres de l'Union européenne d'un système de supervision publique externe et indépendant de la profession, transparent et financé de façon appropriée. Elle instaure une coopération entre les systèmes de supervision publique des États membres. Elle introduit une réglementation harmonisée du contrôle légal des comptes au niveau communautaire et l'application obligatoire des normes d'audit internationales telles qu'adoptées par la Commission. L'impact de ces dispositions sur le commissariat aux comptes sera donc notable.

C'est dans ce contexte qu'en 2006, le Haut Conseil poursuivra ses missions et mènera ses travaux en tenant compte des évolutions qui se dessinent à l'échelon européen.

À ce titre, le Haut Conseil entend poursuivre la réorganisation du contrôle de qualité en vue de le rendre accessible, compréhensible, accepté par ses homologues et efficace en terme de détection des situations à risques.

Pour ce qui concerne les normes d'exercice professionnel, le Haut Conseil s'attachera à rendre prioritairement des avis sur celles qu'il considère fondamentales pour définir les diligences du commissaire aux comptes dans le cadre de la certification des comptes. Les travaux sur ces normes s'effectueront parallèlement à ceux actuellement menés au niveau européen. Les débats sont, en effet, de même nature et il convient de favoriser, dans l'attente de normes adoptées par la Commission européenne, une cohérence entre les orientations prises par l'Europe et les solutions retenues par le Haut Conseil.

À l'échelon international, le Haut Conseil poursuivra ses travaux au sein de l'EGAOB sur la coopération entre les systèmes de supervision publique et la mise en place des mesures d'application de la huitième directive. La coopération entre superviseurs devrait par ailleurs prendre une dimension internationale avec la constitution officielle à Paris d'un forum des superviseurs des auditeurs.

Afin d'apporter des solutions concrètes aux interrogations des professionnels sur leurs pratiques, le Haut Conseil souhaite aussi développer deux de ses missions : sa mission consultative à partir des saisines qui lui sont adressées par les professionnels ou les autorités compétentes ainsi que ses travaux d'identification des bonnes pratiques professionnelles.

Les nouvelles prérogatives du Haut Conseil et l'évolution de ses missions visent à mettre en œuvre un système de supervision publique efficace de la profession, conforme aux principes énoncés dans la huitième directive. Un tel système suppose une qualité élevée et constante des travaux menés par le Haut Conseil et par conséquent un accroissement des moyens mis à sa disposition.

Cette supervision publique, qui s'inscrit dans le nouveau contexte européen, impose des contraintes nouvelles aux professionnels et requiert une évolution sensible du rôle de la Compagnie nationale et des compagnies régionales des commissaires aux comptes. De ce fait, le Haut Conseil poursuivra le dialogue engagé avec ces instances et sollicitera activement leur concours effectif notamment sur des sujets techniques et complexes qui nécessitent des évolutions et des propositions constructives.



# ANNEXES

## **Titre 2 : Activité normative**

Annexe 2.1. Référentiel normatif CNCC de juillet 2003 et saisines du Haut Conseil	56
Annexe 2.2. Délibération en date du 3 janvier 2006 .....	61

## **Titre 3 : Les avis rendus sur saisines au titre de l'article 1-5 du décret du 12 août 1969 modifié**

Annexe 3.1. Avis du Haut Conseil du 23 février 2005 sur une saisine du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes .....	63
Annexe 3.2. Avis du Haut Conseil du 24 novembre 2005 sur une saisine du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes .....	74
Annexe 3.3. Avis du Haut Conseil du 24 novembre 2005 sur une saisine individuelle	76

## **Titre 4 : Les contrôles périodiques**

Annexe 4.1. Décision n° 2004-02 de la séance du 10 juin 2004 .....	78
Annexe 4.2. Décision n° 2005-01 de la séance du 13 janvier 2005 .....	84
Annexe 4.3. Décision n° 2005-02 de la séance du 13 janvier 2005 .....	85
Annexe 4.4. Décision n° 2005-03 de la séance du 7 juillet 2005 .....	88
Annexe 4.5. Décision n° 2006-01 de la séance du 4 mai 2006 .....	96
Annexe 4.6. Rapport annuel sur le contrôle qualité 2004-2005 présenté par la Compagnie nationale .....	107

Annexe 2.1.

**Référentiel normatif CNCC de juillet 2003 et saisines du Haut Conseil**

**1) Référentiel normatif CNCC à fin juillet 2003 avec identification en grisé des normes dont le H3C a été saisi**

Date de la saisine du H3C par le garde des sceaux	n° de la norme	Intitulé de la norme	Date de l'avis rendu par le H3C
<b>0 – Introduction</b>			
Pas de saisine	0-100	Préambule	Non applicable
”	0-200	Lexique	”
”	0-300	Cadre conceptuel des interventions du Commissaire aux comptes	”
<b>1 – Dispositions relatives à l'exercice des missions</b>			
”	1-100	Liées à la déontologie des commissaires aux comptes	”
”	1-200	Liées aux caractéristiques des missions	”
”	1-201	Exercice du commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes	”
<b>2 – Mission d'audit</b>			
<b>2-100 Aspects généraux</b>			
29/06/2005	2-101	Objectifs et principes généraux d'une mission d'audit des comptes	01/02/2006
29/06/2005	2-102	Termes et conditions de la mission	28/11/2005
29/06/2005	2-103	Contrôle de qualité	01/02/2006
29/06/2005	2-104	Documentation des travaux	01/02/2006
29/06/2005	2-105	Prise en considération de la possibilité de fraudes et d'erreurs lors de l'audit des comptes	01/02/2006
29/06/2005	2-106	Prise en compte des textes légaux et réglementaires	01/02/2006
29/06/2005	2-107	Communication sur la mission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	01/02/2006
<b>2-200 Orientation et planification de la mission</b>			
29/06/2005	2-201	Planification de la mission	01/02/2006
29/06/2005	2-202	Connaissance générale de l'entité et de son secteur d'activité	01/02/2006
29/06/2005	2-203	Caractère significatif en matière d'audit	01/02/2006
<b>2-300 Appréciation du contrôle interne</b>			
29/06/2005	2-301	Évaluation du risque et contrôle interne	01/02/2006
29/06/2005	2-302	Audit réalisé dans un environnement informatique	01/02/2006
29/06/2005	2-303	Facteurs à considérer lorsque l'entité fait appel à un service bureau	01/02/2006
<b>2-400 Obtention d'éléments probants</b>			
29/06/2005	2-401	Éléments probants	01/02/2006
29/06/2005	2-402	Éléments probants - Applications spécifiques	01/02/2006
29/06/2005	2-405	Contrôle du bilan d'ouverture de l'exercice d'entrée en fonction du commissaire aux comptes	01/02/2006
29/06/2005	2-410	Procédures analytiques	01/02/2006
29/06/2005	2-415	Méthodes de sondages	01/02/2006

## Annexe 2.1. (suite)

Date de la saisine du H3C par le garde des sceaux	n° de la norme	Intitulé de la norme	Date de l'avis rendu par le H3C
29/06/2005	2-420	Appréciation des estimations comptables	01/02/2006
29/06/2005	2-425	Parties liées	01/02/2006
29/06/2005	2-430	Événements postérieurs	01/02/2006
29/06/2005	2-435	Continuité de l'exploitation	01/02/2006
29/06/2005	2-440	Déclarations de la direction	01/02/2006
	<b>2-500 Utilisation des travaux d'autres professionnels</b>		
29/06/2005	2-501	Utilisation des travaux d'un autre professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité détenue	01/02/2006
29/06/2005	2-502	Prise en compte des travaux de l'audit interne	01/02/2006
29/06/2005	2-503	Utilisation des travaux d'un expert	01/02/2006
29/06/05 et 05/04/05	2-504	Utilisation des travaux de l'expert-comptable	01/02/2006
	<b>2-600 Rapports</b>		
29/06/2005	2-601	Rapport général sur les comptes annuels	01/02/2006
29/06/2005	2-602	Rapport sur les comptes consolidés	01/02/2006
29/06/2005	2-603	Chiffres comparatifs	01/02/2006
29/06/2005	2-604	Suivi des réserves ou du refus de certifier de l'exercice précédent	01/02/2006
29/06/2005	2-605	Changements comptables	01/02/2006
29/06/2005	2-606	Rapport d'audit sur des comptes intermédiaires	01/02/2006
29/06/2005	2-607	Rapports particuliers d'audit	01/02/2006
	<b>3 – Mission d'examen limité</b>		
29/06/2005	3-101	Examen limité de comptes	01/02/2006
	<b>4 – Interventions définies par convention</b>		
Pas de saisine	4-101	Examen de comptes prévisionnels	Non applicable
"	4-102	Examen de comptes pro forma	"
"	4-103	Intervention <i>WebTrust</i>	"
"	4-104	Attestations particulières	"
"	4-105	Lettre de confort	"
	<b>5 – Vérifications et informations spécifiques</b>		
Pas de saisine	5-100	Aspects généraux	Non applicable
05/04/2005	5-101	Documents et rapports prévus dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises	01/02/2006
Pas de saisine	5-102	Tableau d'activité et de résultats et rapport semestriel	Non applicable
"	5-103	Conventions réglementées	"
05/04/2005	5-104	Actions détenues par les administrateurs ou membres du conseil de surveillance	01/02/2006
05/04/2005	5-105	Égalité entre les actionnaires	01/02/2006
Pas de saisine	5-106	Rapport de gestion	Non applicable

Annexe 2.1. (suite)

Date de la saisine du H3C par le garde des sceaux	n° de la norme	Intitulé de la norme	Date de l'avis rendu par le H3C
"	5-107	Documents adressés aux actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes	"
"	5-108	Montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées	"
05/04/2005	5-109	Prise de participation et de contrôle et identité des personnes détenant le capital	01/02/2006
Pas de saisine	5-110	Montant global des sommes ouvrant droit aux déductions fiscales visées à l'article 238 bis AA du CGI	Non applicable
"	5-111	Informations périodiques publiées par les OPCVM	"
"	5-112	Communication des irrégularités et des inexactitudes à l'assemblée générale	"
<b>6 – Interventions définies par la loi ou le règlement</b>			
<b>6-100 Opérations relatives au capital</b>			
Pas de saisine	6-101	Libération d'actions par compensation de créances	Non applicable
	6-102	Suppression du droit préférentiel de souscription	
"	6-102-1	<i>Augmentation de capital sans délégation à l'organe compétent</i>	"
"	6-102-2	<i>Augmentation de capital avec délégation à l'organe compétent</i>	"
	6-103	Émission d'obligations convertibles ou échangeables contre des actions	
"	6-103-1	<i>Émission d'obligations convertibles ou échangeables sans délégation à l'organe compétent</i>	"
"	6-103-2	<i>Émission d'obligations convertibles ou échangeables avec délégation à l'organe compétent</i>	"
	6-104	Émission d'obligations avec bons de souscription d'actions	
"	6-104-1	<i>Émission d'obligations avec bons de souscription d'actions sans délégation à l'organe compétent</i>	"
"	6-104-2	<i>Émission d'obligations avec bons de souscription d'actions avec délégation à l'organe compétent</i>	"
"	6-106	Ouverture d'options de souscription ou d'achat d'actions au bénéfice des membres du personnel	"
"	6-107	Réduction de capital	"
"	6-108	Offre publique d'échange	"
<b>6-200 Autres opérations d'émission</b>			
"	6-202	Rémunération de titres participatifs	"
	6-203	Émission d'autres valeurs mobilières	
"	6-203-1	<i>Émission d'autres valeurs mobilières sans délégation</i>	"
"	6-203-2	<i>Émission d'autres valeurs mobilières avec délégation</i>	"
<b>6-300 Opérations sur titres</b>			
05/04/2005	6-301	Conversion ou rachat de parts bénéficiaires émises depuis plus de vingt ans	01/02/2006
Pas de saisine	6-302	Regroupement volontaire des actions non admises aux négociations sur un marché réglementé	Non applicable

## Annexe 2.1. (suite)

Date de la saisine du H3C par le garde des sceaux	n° de la norme	Intitulé de la norme	Date de l'avis rendu par le H3C
"	6-303	Création d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote par conversion d'actions ordinaires - conversion d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote par conversion d'actions ordinaires	"
	<b>6-400 Opérations de transformation</b>		
"	6-401	Transformation d'une société en société par actions	"
"	6-402	Transformation d'une SARL en société commerciale d'une autre forme	"
05/04/2005	6-403	Transformation des sociétés par actions	01/02/2006
	<b>6-500 Opérations diverses</b>		
Pas de saisine	6-501	Réévaluation d'actif d'une SCPI faisant publiquement appel à l'épargne	Non applicable
"	6-502	Rapport semestriel publié par les émettrices de titres de créances négociables	"
	<b>6-600 Opérations relatives aux dividendes</b>		
05/04/2005	6-601	Distribution d'acomptes sur dividendes	01/02/2006
05/04/2005	6-602	Paiement du dividende (ou d'acomptes sur dividende) en actions	01/02/2006
	<b>6-700 Interventions consécutives à des faits survenant dans l'entité</b>		
Pas de saisine	6-701	Révélation des faits délictueux au procureur de la République	Non applicable
"	6-702	Alerte	"
05/04/2005	6-703	Convocation de l'organe délibérant en cas de carence des organes compétents	01/02/2006
Pas de saisine	6-704	Visa des déclarations de créances	Non applicable
05/04/2005	6-705	Demande d'information du comité d'entreprise	01/02/2006
	<b>6-800 Interventions propres à certaines entités</b>		
Pas de saisine	6-800	Dispositions transitoires de la norme 6-801	Non applicable
"	6-801	Contrôle des prospectus soumis au contrôle de la COB	"
"	6-803	Visa des documents transmis à la commission bancaire (comptes annuels et comptes consolidés)	"
"	6-804	Contrôle de la fonction de conservation des actifs par les établissements dépositaires d'OPCVM	"
"	6-805	Compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public par les organismes faisant appel à la générosité publique	"
"	6-807	Information des autorités de contrôle de certaines entités	"
	<b>7 – Missions particulières confiées à un commissaire aux comptes</b>		
Pas de saisine	7-101	Commissariat aux apports	Non applicable
"	7-102	Commissariat à la fusion	"
05/04/2005	7-103	Certification des comptes des formations politiques	01/02/2006
05/04/2005	7-104	Acquisition d'un bien appartenant à un actionnaire	01/02/2006
Pas de saisine	7-105	Retrait obligatoire	Non applicable

## Annexe 2.1. (suite)

Date de la saisine du H3C par le garde des sceaux	n° de la norme	Intitulé de la norme	Date de l'avis rendu par le H3C
05/04/2005	7-106	CARPA	
Déduit (note 1)	7-106-1	<i>CARPA : dépôts et maniements de fonds</i>	01/02/2006
Déduit (note 1)	7-106-2	<i>CARPA : aide juridique</i>	01/02/2006
Pas de saisine	7-107	Intervention d'un commissaire aux comptes dans le cadre de l'agrément des traitements automatisés pour la tenue des comptabilités des notaires	Non applicable
05/04/2005	7-108	Mandataires de justice	01/02/2006
Pas de saisine	7-109	Mission du contrôleur spécifique dans les sociétés de crédit foncier	Non applicable
"	7-110	Émission d'obligations dans les conditions de l'article L. 228-39 du Code de commerce	"
"	7-111	Augmentation de capital dans les conditions de l'article L. 225-131 du Code de commerce	"

Note 1 : le H3C a été saisi de la norme 7-106, qui se décompose en deux sections : 7-106-1 et 7-106-2.

### 2) Normes ne faisant pas partie du référentiel normatif CNCC de juillet 2003 dont le H3C a été saisi

Date de la saisine du H3C par le garde des sceaux	n° de la norme	Intitulé de la norme	Date de l'avis rendu par le H3C
20/04/2005	Sans ref.	Justification des appréciations	22/12/2005
20/04/2005	Sans ref.	Rapport sur le rapport du président (contrôle interne)	22/12/2005

### 3) Récapitulatif en nombre de normes dont le H3C a été saisi par le garde des sceaux sur l'année 2005

5 avril 2005	15 normes
20 avril 2005	2 normes
29 juin 2005	35 normes
Année 2005	52 normes

Annexe 2.2.

## Délibération en date du 3 janvier 2006



le 3 janvier 2006

### *Normes d'exercice professionnel*

#### *Délibération du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

En application de l'article L. 821-1, alinéa 6 du Code de commerce, le Haut Conseil est chargé d'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant leur homologation par le garde des sceaux.

Dans le cadre des travaux entrepris au titre de cette mission, le Haut Conseil :

- a mené une réflexion d'ensemble sur la nouvelle notion de "norme d'exercice professionnel homologuée", issue de la loi de sécurité financière ;
- a examiné de façon approfondie plusieurs normes, au titre desquelles il a émis des avis détaillés, dont l'un a donné lieu à l'homologation d'une norme d'exercice professionnel ;
- a pris en compte les standards d'audit internationaux et les travaux menés à ce titre, notamment au niveau européen.

A l'issue de ses premières analyses, le Haut Conseil a défini certains principes qu'une norme d'exercice professionnel doit, selon lui, respecter.

Ces principes sont les suivants.

- La norme d'exercice professionnel doit tenir compte, d'une part, du contexte légal français, et d'autre part, de la pratique internationale en matière d'audit.

Dans la perspective d'une application commune des standards d'audit internationaux au sein des pays membres de l'Union européenne, les standards élaborés par l'International Auditing and Assurance Standards Board actuellement reconnus par la pratique internationale doivent être pris en considération. Il convient toutefois de veiller à leur compatibilité avec la législation française et en particulier avec le concept de « norme homologuée » à valeur réglementaire.

• La norme doit être claire et compréhensible non seulement pour les commissaires aux comptes mais également pour les autres acteurs du monde économique et financier et les juridictions. A ce titre, il convient :

- de faire usage d'une terminologie précise et qui ne soit pas uniquement issue de la pratique ;
  - de définir un plan suffisamment structuré qui évite les redondances ;
  - d'éviter les commentaires qui affaiblissent les prescriptions de la norme et nuisent à sa clarté.
- Le sujet traité par chaque norme doit être suffisamment délimité afin d'éviter les développements qui relèveraient d'autres normes.

## Annexe 2.2. (suite)

### *Délibération du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

- La norme définit les diligences que le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre dans le cadre de son intervention. En revanche, elle ne doit pas définir ou expliciter les obligations légales de l'entité. Ces dernières peuvent cependant être utilement rappelées lorsque cela contribue à une bonne compréhension des diligences attendues du commissaire aux comptes. Il n'appartient pas non plus à la norme de fixer les responsabilités respectives du commissaire aux comptes et de l'entité.
- La rédaction de la norme doit être appropriée au cadre légal issu de la loi de sécurité financière. A ce titre :
  - il est nécessaire de privilégier une formulation impérative pour ce qui concerne les diligences attendues du commissaire aux comptes ;
  - la norme ne doit pas paraphraser les textes législatifs ou réglementaires ;
  - elle doit être suffisamment explicite pour qu'il ne soit pas nécessaire de fournir des exemples de rédaction ou des modèles.
- La norme ne peut pas faire référence à des textes qui n'auraient pas valeur législative ou réglementaire (exemple : réponses ministérielles, communiqués ...).

Le Haut Conseil considère qu'il ne pourra pas émettre d'avis favorable à l'homologation pour des normes qui ne répondraient pas aux principes arrêtés dans la présente délibération.

*Christine THIN*

*Présidente*

*Philippe STEING*

*Secrétaire Général*

Annexe 3.1. **Avis du Haut Conseil du 23 février 2005 sur une saisine du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes**

Le 23 février 2005

**AVIS RENDU PAR LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES  
EN APPLICATION DE L'ARTICLE 1<sup>er</sup> – 5 du décret du 12 août 1969**

sur une saisine du Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes

***1. Objet de la saisine***

L'Agence des participations de l'Etat a décidé, dans le cadre de son obligation légale de présenter des comptes combinés des entreprises dans lesquelles l'Etat détient des participations, de lancer des appels d'offres en vue :

- du recrutement d'un assistant pour la maîtrise d'ouvrage de la combinaison des comptes,
- de l'établissement de ces comptes combinés.

Informé de ces appels d'offres, le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a saisi le 5 janvier 2005, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, en application de l'article 1er-5 du décret du 12 août 1969.

La saisine tend à recueillir l'avis du Haut Conseil sur la possibilité pour les commissaires aux comptes d'entreprises entrant dans la combinaison des comptes de l'Agence de participation de l'Etat, ou un membre du réseau auquel ils appartiennent, de pouvoir répondre à ces appels d'offres.

Selon ses propres termes, la Compagnie nationale sollicite le Haut conseil du commissariat aux comptes, afin de connaître l'appréciation qu'il porte « *sur l'application des dispositions légales et particulièrement déontologiques, en regard de la situation particulière de l'Etat et d'autre part sur la possibilité ou non pour un commissaire aux comptes ou un membre de son réseau d'établir ou de valider des comptes combinés d'une entité détenant une participation dans une personne dont il est commissaire aux comptes.*

***2. Analyse de la saisine et méthodologie retenue***

L'analyse de cette saisine conduit le Haut conseil du commissariat aux comptes à répondre à la question de savoir si un commissaire aux comptes d'une personne contrôlée par l'Etat, ou un membre du réseau auquel il appartient, peut répondre favorablement aux appels d'offres susmentionnés sans enfreindre les dispositions légales en vigueur, ni les avis du Haut conseil du commissariat aux comptes relatifs à l'indépendance et à la déontologie des commissaires aux comptes.

Lors de la séance du 17 février 2005, le Haut conseil du commissariat aux comptes a délibéré sur cette saisine, après avoir entendu le rapport de la commission juridique, saisie par la présidente du Haut conseil du commissariat aux comptes conformément à l'article 15 de son règlement intérieur.

### **3. Avis**

Le Haut Conseil arrête l'avis suivant :

1° Les dispositions des paragraphes I, alinéa 2 et II, alinéa 1er, de l'article L.822-11 du Code de commerce sont applicables au commissaire aux comptes d'une personne contrôlée par l'Etat ;

2° Un commissaire aux comptes d'une personne contrôlée par l'Etat ne peut fournir à l'Etat les services décrits dans les appels d'offres susmentionnés lancés par l'Agence des participations de l'Etat ;

3° La fourniture par un membre du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes d'une personne contrôlée par l'Etat, des services décrits dans les appels d'offres susmentionnés lancés par l'Agence des participations de l'Etat, serait de nature à placer le commissaire aux comptes dans une situation d'incompatibilité.

*Christine THIN*  
*Président*

*Annexe jointe : rapport de la Commission juridique*

## Annexe 3.1. (suite)

Le 23 février 2005**ANNEXE****RAPPORT DE LA COMMISSION JURIDIQUE**FAITS

1. L'agence des participations de l'Etat constitue un service à compétence nationale créé en vue d'exercer la mission de l'Etat actionnaire dans les entreprises et organismes qu'il contrôle ou détient (décret n° 2004-963 du 9 septembre 2004).

Ce service, placé auprès du directeur du Trésor, a décidé d'établir, pour l'exercice 2004, des comptes combinés couvrant un périmètre défini par les entreprises relevant de sa compétence. A cette fin, il a procédé à des appels d'offres en vue du recrutement d'un assistant pour la maîtrise d'ouvrage de la combinaison des comptes, ainsi que de l'établissement de ces comptes combinés. Les personnes pouvant répondre aux appels d'offres doivent être inscrites à l'ordre des experts comptables .

Informé de ces appels d'offres, le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes s'interroge sur la possibilité pour un commissaire aux comptes, ou une entreprise appartenant au même réseau qu'un commissaire aux comptes, d'y répondre. Il a adressé une demande d'avis au Haut Conseil du commissariat aux comptes par lettre du 5 janvier 2005.

QUESTION

2. La question est formulée en ces termes dans la demande d'avis : le président de la Compagnie nationale souhaite *"connaître l'appréciation que [le Haut conseil] porte sur l'application des dispositions légales et particulièrement déontologiques, au regard de la situation particulière de l'Etat et d'autre part sur la possibilité ou non pour un commissaire aux comptes ou un membre de son réseau d'établir ou de valider des comptes combinés d'une entité détenant une participation dans laquelle il est commissaire aux comptes"*.

La question intéresse les commissaires aux comptes des sociétés et entreprises contrôlées par l'Etat, et notamment de celles qui figurent sur la liste annexée au décret n° 2004-963 du 9 septembre 2004 et, à ce titre, entrent dans le champ d'intervention assigné à l'Agence des participations de l'Etat. Il s'agit d'abord de savoir si ces commissaires aux comptes peuvent fournir à l'Etat les services décrits dans les appels d'offres. Il s'agit, ensuite, de déterminer si la fourniture de tels services par un membre du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes d'une personne contrôlée par l'Etat ne place pas ce professionnel dans une situation d'incompatibilité.

## DISCUSSION

### **I. SUR LA RECEVABILITE DE LA DEMANDE D'AVIS**

3. L'article 1<sup>er</sup>-5 du décret du 12 août 1969 "relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes" dispose en son alinéa premier :

*"Sous réserve des règles particulières relatives à l'inscription et à la discipline, le Haut Conseil du commissariat aux comptes peut être saisi de toute question entrant dans ses compétences définies à l'article L. 821-1 du Code de commerce, par le garde des sceaux, ministre de la justice, le ministre chargé de l'économie, le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou l'Autorité des marchés financiers. Il peut également se saisir d'office des mêmes questions".*

De son côté, l'article L. 821-1 du Code de commerce donne au Haut conseil du commissariat aux comptes mission, notamment, de *"veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes"*.

L'application de ces dispositions au cas d'espèce conduit à estimer que la demande d'avis émane d'une personne habilitée (le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes) et que la question posée entre dans les compétences du Haut conseil (elle met en cause la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes).

La demande d'avis paraît donc recevable.

### **II. SUR LE FOND**

4. L'article L. 822-11 du Code de commerce prévoit, à son paragraphe II, alinéa 1<sup>er</sup> :

*"Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II du même article [l'article L. 233-3], tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au sixième alinéa de l'article L. 821-1".*

Est ainsi formulée une interdiction qui vise le commissaire aux comptes lui-même. Celui-ci ne peut fournir un service qui n'est pas directement lié à sa mission, ni à la personne dont il certifie les comptes, ni aux personnes qui la contrôlent ou sont contrôlées par celle-ci.

D'autre part, le même article dispose, en son paragraphe I, alinéa 2 :

*"Sans préjudice des dispositions contenues dans le présent livre ou dans le livre II, le code de déontologie prévu à l'article L. 822-16 définit les liens personnels, financiers et professionnels, concomitants ou antérieurs à la mission du commissaire aux comptes, incompatibles avec l'exercice de celle-ci. Il précise en particulier les situations dans lesquelles l'indépendance du commissaire aux comptes est affectée, lorsqu'il appartient à un réseau pluridisciplinaire, national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun, par la fourniture de prestations de services à une personne contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3, la personne dont les comptes sont certifiés par ledit commissaire aux comptes. Le code de déontologie précise également les*

### Annexe 3.1. (suite)

*restrictions à apporter à la détention d'intérêts financiers par les salariés et collaborateurs du commissaire aux comptes dans les sociétés dont les comptes sont certifiés par lui".*

C'est ici une incompatibilité qui est prévue. Le commissaire aux comptes ne peut conserver le mandat qu'il détient dans une personne lorsqu'un membre de son réseau fournit des services à celle-ci ou à une personne qui la contrôle ou est contrôlée par elle, si de telles prestations de services sont considérées comme affectant son indépendance par le Code de déontologie.

5. Pour déterminer si ces dispositions sont applicables en l'espèce, il faut répondre aux deux questions suivantes :

- l'Etat constitue-t-il une personne susceptible de contrôler l'entité dont le commissaire aux comptes est chargé de certifier les comptes ?

- les tâches définies par les appels d'offres lancés par l'Agence des participations de l'Etat constituent-elles des services visés à l'article L. 822-11 du Code de commerce ?

#### ***A. La qualification de la personne***

6. Si une difficulté existe, elle tient à ce que l'article L. 822-11 du Code de commerce emploie le terme générique de "*personne*", tout en renvoyant, pour la définition du contrôle, à l'article L. 233-3, I et II, du Code de commerce, qui n'envisage qu'un contrôle exercé par une société sur une autre société. En effet, cette dernière disposition est ainsi conçue :

*"I - Une société est considérée, pour l'application des sections II et IV du présent chapitre, comme en contrôlant une autre :*

*1° Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;*

*2° Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;*

*3° Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société.*

*II - Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40% et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne".*

On peut alors avoir la tentation de se demander si, à travers le renvoi à l'article L. 233-3, I et II, du Code de commerce, le législateur n'a pas entendu cantonner aux sociétés le champ d'application, *ratione personae*, des interdictions et incompatibilités énoncées par l'article L. 822-11.

Toutefois, cette hypothèse ne résiste pas à l'analyse.

## Annexe 3.1. (suite)

7. Trois séries d'arguments conduisent à l'écartier.

### **Les premiers sont de texte.**

En ouverture du titre consacré par le Code de commerce aux commissaires aux comptes, l'article L. 820-1 précise que l'ensemble de ses dispositions "sont applicables aux commissaires aux comptes nommés **dans toutes les personnes morales** quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission". Il s'est d'ailleurs agi d'un aspect important de la réforme opérée par les lois du 15 mai 2001 et 1<sup>er</sup> août 2003 : le statut des commissaires aux comptes a quitté le droit des sociétés pour devenir une pièce de l'organisation d'une profession qui est présente dans de très nombreuses entreprises et entités, indépendamment de leur forme juridique. Restreindre le champ d'application de l'article L. 822-11 du Code de commerce aux commissaires aux comptes de sociétés serait aller à l'encontre de la lettre claire et précise de l'article L. 820-1. Il est certes toujours possible qu'un principe supporte une exception. Mais encore faut-il que celle-ci se déduise suffisamment nettement d'une disposition spéciale.

8. Or, dans le cas examiné, une telle disposition spéciale n'existe pas. Comme l'article L. 820-1, l'article L. 822-11 vise des "*personnes*". Dans l'ordre des personnes morales, ce terme recouvre les personnes de droit public (Etat, collectivités territoriales, établissements publics...) et de nombreuses personnes privées autres que les sociétés (associations, groupements d'intérêt économique, fondations, G.E.I.E., comités d'entreprise...). Il serait pour le moins curieux –et de fort mauvaise méthode législative – que l'article L. 822-11 (par. I, alinéa 2 et par. II, alinéa 1<sup>er</sup>) ait utilisé le détour du renvoi à l'article L. 233-3, I et II, du Code de commerce pour limiter son champ d'application aux commissaires aux comptes de sociétés contrôlées par une société ou contrôlant une société, alors que, dans sa propre lettre, il n'utilise que le terme de "*personne*".

9. Aussi bien, le renvoi effectué à l'article L. 233-3, I et II, peut-il être aisément concilié avec cette lecture "naturelle" de l'article L. 822-11. L'article L. 233-3 est un texte de droit des sociétés, qui pose des critères du contrôle "pour l'application des sections 2 et 4 du présent chapitre" (c'est-à-dire, pour l'essentiel, les déclarations de franchissement de seuil et les participations réciproques). Il est loisible au législateur d'utiliser ces critères à d'autres fins, y compris pour des questions extérieures au droit des sociétés et, dans ce cas, alors même que les parties à la relation de contrôle ne seraient pas des sociétés. C'est précisément ce qu'il a fait à l'article L. 822-11 du Code de commerce. L'expression "*au sens des I et II de l'article L. 233-3*" se rapporte, dans le texte, au mot "*contrôle*" et non à celui de "*personne*". Le renvoi effectué à l'article L. 233-3, I et II, ne vient donc pas limiter le champ d'application, *ratione personae*, des interdictions et incompatibilités formulées par l'article L. 822-11. Le texte vise bien toute personne ; mais, lorsqu'il s'agit de déterminer si cette personne en contrôle une autre ou est contrôlée par une autre, il y a lieu de se référer aux critères du contrôle énumérés aux paragraphes I et II de l'article L. 233-3 du Code de commerce.

10. A ces éléments de texte s'ajoutent, dans le même sens, **des arguments de cohérence juridique**.

La technique du renvoi à l'article L. 233-3 du Code de commerce, que l'on vient d'évoquer, a été fréquemment utilisée par le législateur ou le pouvoir réglementaire. Outre des dispositions de droit des sociétés on peut citer, sans prétention à l'exhaustivité : l'article 11 de la loi n° 86-897 du 1<sup>er</sup> août 1986 portant réforme du régime juridique de la presse ; l'article 41-3 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication ; l'article L. 720-4 du Code de commerce relatif à l'autorisation

## Annexe 3.1. (suite)

d'implantation des grandes surfaces ; l'article L. 214-5 du Code monétaire et financier relatif à la société de gestion d'un fonds commun de placement ; l'article L. 421-7 du même code imposant l'obligation d'intermédiation. Or, pour aucune de ces dispositions, il n'a jamais été prétendu que, lorsqu'elles visent des personnes ou entreprises, le renvoi effectué à l'article L. 233-3 du Code de commerce doit être interprété comme limitant implicitement leur champ d'application aux sociétés<sup>1</sup>.

11. Il suffit d'ailleurs de consulter certains textes pour se convaincre de ce que le renvoi ne concerne que les critères du contrôle.

L'article L. 421-7 du Code monétaire et financier dispose :

*Ne sont pas soumises à l'obligation définie à l'article L. 421-6 [il s'agit de l'obligation d'intermédiation dans les cessions d'instruments financiers] les cessions effectuées entre :*

1. *deux personnes physiques, lorsqu'elles portent sur des valeurs mobilières ;*
2. *deux sociétés lorsque l'une d'elles possède directement ou indirectement au moins 20% du capital de l'autre ;*
3. *une personne morale autre qu'une société et une société lorsque la personne morale possède directement ou indirectement au moins 20% du capital de l'autre ;*
4. *deux sociétés contrôlées au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce par une même entreprise ;*
5. *les sociétés d'assurances appartenant au même groupe ;*
6. *les personnes morales et les organismes de retraite ou de prévoyance dont elles assurent la gestion".*

Ce texte use, de façon très maîtrisée, d'un vocabulaire diversifié (personne physique, société, personne morale autre qu'une société, entreprise, personne morale). Or, à son point 4, il envisage qu'une "*entreprise*", et non une société, contrôle "*au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce*", une société. C'est dire que le renvoi à l'article 233-3 du Code de commerce n'implique pas que chaque partie à la relation de contrôle soit nécessairement une société.

12. Second exemple : les décrets instituant une action spécifique de l'Etat dans certaines sociétés privatisées, sur le fondement de l'article 10 de la loi n° 86-912 du 6 août 1986. On trouve la formule suivante<sup>2</sup>:

*"Tout franchissement à la hausse des seuils de détention directe ou indirecte de titres, quelle qu'en soit la nature ou la forme juridique, du dixième ou d'un multiple du dixième du capital ou des droits de vote de la société par une personne physique ou morale, agissant seule ou de concert, doit être approuvé préalablement par le ministre chargé de l'économie. Cette approbation doit être renouvelée si le bénéficiaire vient à agir de concert,*

<sup>1</sup> V. par ex. J.P. Dom, *Les dimensions du groupe de sociétés après les réformes de l'année 2001*, Rev. soc. 2002.1, sp. n° 27 et s.

<sup>2</sup> Art. 3-I du décret n° 97-190 du 4 mars 1997 instituant une action spécifique de l'Etat au capital de Thomson – CSF ; art. 2 – I du décret n° 99-97 du 15 février 1999 instituant une action spécifique de l'Etat au capital de la société Aérospatiale.

### Annexe 3.1. (suite)

*à subir un changement de contrôle ou si l'identité d'un ou des membres du concert vient à changer. De même, tout seuil franchi à titre individuel par un membre du concert doit faire l'objet d'un agrément préalable. Le changement de contrôle s'entend au sens de l'article 355-1 de la loi du 24 juillet 1966 susvisée".*

Si le renvoi à l'article 355-1 de la loi du 24 juillet 1966 (aujourd’hui article L. 233-3 du Code de commerce) devait s’entendre comme impliquant que le nouveau contrôlaire soit une société, il faudrait décider que l’approbation du ministre chargé de l’économie n’est plus nécessaire lorsque le changement de contrôle intervient au profit d’une personne autre qu’une société (ex. : une fondation néerlandaise). La conséquence condamne la prémissse qui l’engendre.

13. Au total, l’impératif de cohérence juridique dicte que le renvoi à l’article L. 233-3, I et II, du Code de commerce opéré par l’article L. 822-11 du même code n’ait pas un sens différent que celui qui est reconnu au même renvoi dans d’autres textes : il vise les **critères du contrôle** définis à l’article L. 233-3, I et II.

14. **Un troisième argument tient au fondement des règles** énoncées aux paragraphes I, alinéa 2 et II, alinéa 1<sup>er</sup>, de l’article L. 822-11. Il s’agit clairement d’assurer l’indépendance du commissaire aux comptes, dans l’intérêt de la personne dont il certifie les comptes et spécialement, s’il s’agit d’une société, de ses actionnaires minoritaires.

Or, les risques courus par l’indépendance du commissaire aux comptes sont sans rapport avec la forme juridique de la personne qui contrôle celle dont il certifie les comptes. La fourniture de services à une association, un groupement d’intérêt économique, un établissement public (par exemple la SNCF, ou une caisse de crédit municipal) qui contrôle la personne au sein de laquelle le commissaire aux comptes exerce sa mission est susceptible de porter atteinte à son indépendance de la même façon que les mêmes prestations de services au profit d’une société.

15. Il n’en va pas différemment lorsque l’Etat détient le contrôle d’une société.

On observe, tout d’abord, que l’Etat n’est pas le destinataire des normes posées à l’article L. 822-11 du Code de commerce. Les interdictions et incompatibilités qu’il énonce s’adressent au commissaire aux comptes, et les sanctions attachées au non-respect du texte sont encourues par lui. L’Etat n’est intéressé que par les conséquences de ces interdictions et incompatibilités, qui peuvent lui rendre plus difficile la recherche de prestataires aptes à lui fournir les services dont il a besoin. Il n’y a pas lieu, par suite, de se demander si les dispositions en cause sont des règles de droit privé qui s’appliquent ou non à l’Etat<sup>3</sup>.

Ensuite, l’Etat actionnaire a des intérêts propres à défendre, qui ne coïncident pas nécessairement avec ceux de la société contrôlée et de ses actionnaires minoritaires. Même s’il est vrai que les procédures propres au fonctionnement de l’administration atténuent le risque, il peut être utile d’affirmer l’indépendance du commissaire aux comptes en présence du pouvoir de contrôle de l’Etat actionnaire. C’est précisément l’objet de l’article L. 822-11 du Code de commerce.

<sup>3</sup> En toute hypothèse, selon l’article 1, par. II, du décret du 9 septembre 2004 "l’agence exerce, en veillant aux intérêts patrimoniaux de l’Etat, la mission de l’Etat actionnaire dans les entreprises et organismes contrôlés ou détenus, majoritairement ou non, directement ou indirectement, par l’Etat qui figurent sur la liste annexée au présent décret". C’est ainsi l’Etat actionnaire qui est en cause, et non l’Etat puissance publique relevant d’un régime juridique distinct.

## Annexe 3.1. (suite)

Tous les éléments de l'analyse juridique conduisent ainsi vers la conclusion que l'article L. 822-11 du Code de commerce s'applique au commissaire aux comptes d'une personne, et notamment d'une société, contrôlée par l'Etat.

**B. La qualification des prestations**

16. On appellera les principes gouvernant la combinaison des comptes des entreprises contrôlées par l'Etat, avant d'examiner si les services décrits par les appels d'offres de l'Agence des participations de l'Etat entrent dans le champ des interdictions et incompatibilités énoncées par l'article L. 822-11 du Code de commerce.

*1° L'obligation de présenter des comptes combinés*

Le paragraphe I de l'article 142 de la loi n°2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques, modifié par la loi n°2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003, dispose que le Gouvernement dépose tous les ans, en annexe au projet de la loi de finances de l'année, un rapport relatif à l'Etat actionnaire.

Ce rapport "*présente des comptes combinés de toutes les entités significatives, établissements et sociétés, contrôlées par l'Etat, et expose fidèlement la situation financière de l'ensemble de ces entités, y compris les engagements hors bilan, son évolution prévisible, ainsi que les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice de combinaison et la date à laquelle les comptes combinés ont été établis. Les questions de méthode comptable à trancher pour l'élaboration de ces états financiers sont soumises à l'appréciation d'un groupe de personnalités indépendantes nommées par arrêté du ministre chargé de l'économie*".

C'est l'Agence des participations de l'Etat qui est chargée d'établir ce rapport.

Elle a présenté pour la première fois des comptes combinés pour l'exercice 2003, en appliquant la réglementation comptable en vigueur en France et en particulier le règlement n°2002-12 du Comité de la réglementation comptable (CRC), comme elle l'a précisé dans l'annexe aux comptes combinés de cet exercice.

17. La combinaison des comptes a fait l'objet d'un règlement CRC n°2002-12 du 12 décembre 2002 qui complète et modifie l'annexe au règlement CRC n°99-02 du 29 avril 1999, relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, sur les modalités applicables à la combinaison des comptes. Ce règlement décrit les principes et les méthodes comptables permettant d'aboutir à la combinaison des comptes.

La combinaison, au sens du dit règlement, consiste à cumuler les comptes des entités entrant dans le périmètre de combinaison. Ces comptes sont préalablement retraités aux normes comptables du groupe définies pour la combinaison (détermination de méthodes d'évaluation et de présentation). Ce cumul est effectué selon des règles identiques à celles de la consolidation, énoncées dans le règlement CRC 99-02 sections I à V, dans l'objectif d'homogénéiser des méthodes d'évaluation et de présentation des actifs, passifs, charges et produits des entités entrant dans la combinaison, d'éliminer des opérations entre entités combinées, d'éliminer l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales, de retraitier l'impôt sur les résultats en identifiant l'impôt différé.

Les règles spécifiques à la combinaison concernent essentiellement la détermination de la valeur d'entrée des actifs et passifs des entités combinées (égale à leur valeur nette

### Annexe 3.1. (suite)

comptable qui est la valeur nette comptable consolidée, retraitée aux normes comptables du groupe, à la date de la première combinaison<sup>4</sup>) et le cumul des fonds propres (quote-part du groupe des capitaux propres antérieurement consolidée des entités comprises dans le périmètre<sup>5</sup>). L'écart résultant de l'harmonisation des comptes aux normes comptables du groupe est ajouté ou retranché des fonds propres combinés. Les titres de participation entre entités du groupe sont éliminés par imputation sur les fonds propres.

Les informations à fournir dans l'annexe aux comptes combinés sont très proches de celles à fournir en matière de comptes consolidés.

Par conséquent, les opérations comptables consistant à combiner des comptes sont assimilables aux opérations comptables consistant à consolider des comptes.

#### 2° Analyse des prestations décrites par les appels d'offre au regard des incompatibilités posées par le Code de commerce et les normes déontologiques

18. Les appels d'offres de l'Agence des participations de l'Etat concernent une mission d'assistance à l'établissement de la combinaison des comptes et une mission d'établissement de ladite combinaison.

##### *Candidature du commissaire aux comptes des entreprises contrôlées par l'Etat*

19. On appellera l'objet de l'interdiction énoncée par l'article L. 822-11, II, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code de commerce : le commissaire aux comptes ne peut fournir "tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissariat aux comptes" à la personne qui lui a confié cette mission, ou aux personnes la contrôlant ou contrôlées par elle.

L'assistance à l'établissement des comptes combinés et l'établissement de ladite combinaison, de par leur nature, ne peuvent être analysés comme des prestations de services entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissariat aux comptes.

Elles doivent, en outre, être considérées comme des prestations interdites au sens de l'article 10 du projet de Code de déontologie, ayant fait l'objet d'un avis du Haut conseil le 27 décembre 2004. Ce dernier défend au commissaire aux comptes de "tenir la comptabilité, de préparer et établir les comptes, d'élaborer une information financière ou une communication financière", de "participer à un processus de prise de décision, au travers de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières".

##### *Candidature d'un membre du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes d'une entité contrôlée par l'Etat*

20. Tout membre du réseau auquel appartient le commissaire aux comptes d'une entité contrôlée par l'Etat au sens des I et II de l'article L.233-3 du Code commerce (ce qui inclut les sociétés du groupe à la tête duquel se trouve la société dans laquelle l'Etat est majoritaire) peut répondre à ces appels d'offre. Cependant, l'acceptation de ces prestations conduira le commissaire aux comptes, membre du réseau, auditant l'entité concernée, à s'interroger sur les conséquences de cette prestation, effectuée par un membre du réseau, sur son indépendance, et ce, conformément à l'article L.822-11, I, alinéa 2, du Code de commerce.

<sup>4</sup> Cas des entités entrant dans le périmètre de combinaison qui établissent des comptes consolidés.

<sup>5</sup> Les intérêts minoritaires des entreprises consolidées sont présentés distinctement au passif du bilan combiné.

### Annexe 3.1. (suite)

L'article 25 du projet de Code de déontologie, qui a fait l'objet d'un avis du Haut conseil le 27 décembre 2004, précise la nature des prestations fournies par un membre du réseau, à une personne contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés, qui sont susceptibles d'affecter l'indépendance du commissaire aux comptes.

L'assistance à l'établissement des comptes combinés et l'établissement de ladite combinaison, de par leur nature, constituent des prestations du réseau affectant l'indépendance du commissaire aux comptes des entités contrôlées par l'Etat. Celles-ci ressortissent en effet à une "*tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes, l'élaboration d'une information financière ou d'une communication financière*" et à une "*participation à un processus de prise de décision, au travers de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières*", au sens des tirets 5 et 9 de l'article 25 du projet de Code de déontologie.

En outre, avant même la publication du décret en Conseil d'Etat qui approuvera le Code de déontologie, l'article L. 822-10 du Code de commerce, selon lequel "*les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance*" peut fournir un fondement légal au devoir du commissaire aux comptes d'évaluer l'incidence sur son indépendance de la fourniture, par un membre de son réseau, de services relatifs à la combinaison des comptes à l'Agence des participations de l'Etat.

21. Pour finir, on précisera la portée de l'avis à rendre par le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

L'acceptation, l'exercice ou la conservation des fonctions de commissaire aux comptes nonobstant les incompatibilités légales constitue un délit sanctionné pénalement (art. L. 820-6 du Code de commerce). Il s'agit également d'une faute civile, pouvant donner lieu à l'engagement d'une action en responsabilité contre le commissaire aux comptes. Enfin, la méconnaissance des interdictions et incompatibilités énoncées à l'article L. 822-11 du Code de commerce peut être sanctionnée sur le terrain disciplinaire.

Le fait, pour un commissaire aux comptes, de suivre un avis du Haut Conseil qui considérerait que des services peuvent être fournis à l'Agence des participations de l'Etat sans violer l'article L. 822-11 du Code de commerce ne le mettrait pas à l'abri de l'une ou l'autre de ces sanctions, pour le prononcé desquelles les tribunaux compétents demeureraient souverains.

*Christine THIN*  
*Président*

## Annexe 3.2. **Avis du Haut Conseil du 24 novembre 2005 sur une saisine du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes**

Le 24 novembre 2005

### **AVIS RENDU PAR LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

### **EN APPLICATION DE L'ARTICLE 1<sup>er</sup> – 5 du décret du 12 août 1969**

sur une saisine du Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi pour avis par le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, conformément à l'article 1er-5 du décret du 12 août 1969, d'une situation soulevant une question relative à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes.

La situation a été présentée de la manière suivante :

*« Dix cabinets A et B sont co-commissaires sur un même mandat, sans lien en capital, ni d'autre lien susceptible de caractériser l'appartenance à un réseau. Le conjoint du signataire représentant le commissaire aux comptes A, personne morale, est associé du cabinet B co-commissaire avec A. Il n'est cependant pas signataire pour le cabinet B sur le dossier concerné ».*

Le Haut Conseil a donc à se prononcer sur la compatibilité de cette situation avec les dispositions légales et réglementaires relatives aux interdictions, incompatibilités et à l'indépendance des commissaires aux comptes.

### **AVIS DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

Le Haut Conseil considère que la situation exposée ci-dessus ne constitue pas une situation interdite par la loi. Elle ne relève pas non plus des incompatibilités légales. En effet, ces dernières ne régissent que les liens entre les commissaires aux comptes et les personnes dont ils certifient les comptes ou les personnes qu'elles contrôlent ou qui sont contrôlées par elles (au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce).

L'exercice d'une mission de certification des comptes dans le cadre d'un co-commissariat est prévu à l'article L. 823-15 du Code de commerce. Celui-ci dispose que les commissaires aux comptes « *se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes, selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel établie conformément au sixième alinéa de l'article L. 821-1* ».

Cette disposition implique que chaque commissaire aux comptes soit en mesure de donner son opinion en toute indépendance après revue contradictoire de ses travaux par le co-commissaire aux comptes.

## Annexe 3.2. (suite)

Il n'existe pas à ce jour de norme homologuée, au sens de la loi de sécurité financière, régissant l'exercice de la mission légale par un ou plusieurs commissaires aux comptes. Il peut néanmoins être fait référence à la norme 1-201 figurant au référentiel normatif de la Compagnie nationale du 3 juillet 2003. Cette dernière retient notamment comme principe d'exercice de la mission en co-commissariat l'appartenance des co-commissaires à des cabinets distincts «*afin de préserver l'indépendance des commissaires aux comptes, non seulement à l'égard de l'entité concernée, (...) mais également entre eux*».

En l'espèce, le lien familial existant entre les associés des deux cabinets co-commissaires pourrait nuire à la bonne conduite de la mission en raison de l'éventuelle influence réciproque des conjoints. Cette situation est susceptible d'affecter l'exercice contradictoire de la mission requis par l'article L. 823-15 précité. Seraient aussi affectés les principes même d'indépendance et de respect de l'examen contradictoire des comptes, tels qu'exprimés dans la norme actuelle.

Ce lien familial risque également de porter atteinte à l'apparence d'indépendance des co-commissaires aux comptes dans l'exercice de leur mission.

Pour atténuer ou supprimer les risques d'atteinte à l'indépendance et à l'apparence d'indépendance, le Haut Conseil suggère qu'un certain nombre de mesures de sauvegarde soient mises en place.

Le Haut Conseil préconise les mesures suivantes :

- Dans le cabinet A : nommer un deuxième signataire ou changer de signataire.
- Dans le cabinet B : s'assurer que le conjoint associé du cabinet n'intervient pas, directement ou indirectement, sur le mandat en question.

Chaque co-commissaire aux comptes devra également :

- S'informer des mesures de sauvegarde prises par l'autre co-commissaire aux comptes.
- Informer la direction de la société dont les comptes sont certifiés de la situation.

Il leur appartiendra par ailleurs de justifier, à l'aide d'une documentation rassemblée à cet effet, qu'auront été prises les mesures de sauvegarde appropriées, dont celles énumérées ci-dessus, pour empêcher qu'il ne soit porté atteinte à leur indépendance ou à leur apparence d'indépendance dans l'exercice de leur mission.

**Christine THIN**  
Présidente

Annexe 3.3.

## Avis du Haut Conseil du 24 novembre 2005 sur une saisine individuelle

Le 24 novembre 2005

### AVIS RENDU PAR LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

EN APPLICATION DE L'ARTICLE 1<sup>er</sup> – 5 du décret du 12 août 1969

sur une saisine individuelle

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi, pour avis, par un commissaire aux comptes, conformément à l'article 1er-5 du décret du 12 août 1969 d'une situation susceptible d'affecter l'exercice de sa mission de certification des comptes d'une société anonyme (SA).

L'exercice de cette mission est réalisé dans le cadre d'un co-commissariat.

Cette SA projette de conclure un accord de partenariat commercial avec une société à responsabilité limitée (SARL) dont le frère et la sœur du commissaire aux comptes détiennent respectivement 40% et 60% des parts sociales et dont la gérance est confiée au beau-père du frère du commissaire aux comptes.

Les termes de cet accord seraient les suivants :

- préconisation croisée des produits de chaque société avec rémunération sous forme de commissions en cas de vente ;
- mise à disposition au profit des développeurs de la SARL d'un bureau au siège de la SA ;
- projet de développement de produits en commun ;
- éventuellement, au terme d'une période de douze mois, rachat de la SARL par la SA.

La période actuelle se caractérise par la mise à disposition gracieuse de la SARL d'un bureau équipé au siège social de la SA.

### AVIS DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Le Haut Conseil considère que la situation exposée ci-dessus ne constitue pas une situation interdite par la loi. Elle ne relève pas non plus des incompatibilités légales, ces dernières régissant les liens entre les commissaires aux comptes et les personnes dont ils certifient les comptes ou les personnes qu'elles contrôlent ou qui sont contrôlées par elles (au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce).

Le Haut Conseil estime toutefois que, d'une part, le lien familial existant entre le commissaire aux comptes et les associés de la SARL, et d'autre part, les éléments circonstanciés de l'espèce sont susceptibles de constituer un risque d'atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes.

### Annexe 3.3. (suite)

En l'espèce, le Haut Conseil relève que :

- les frère et soeur du commissaire aux comptes détiennent l'intégralité du capital social de la SARL,
- le partenariat commercial envisagé implique une collaboration étroite entre les deux entités qui se caractérise par la mise à disposition gracieuse de locaux et le versement éventuel de commissions entre les entités,
- un rapprochement des deux entités est envisagé.

Au vu de ces éléments, le Haut Conseil estime que les frère et soeur du commissaire aux comptes sont susceptibles d'exercer une influence sur ce dernier à l'occasion de l'exercice de sa mission légale. Il estime également que ces liens familiaux et la mise à disposition gracieuse de locaux sont de nature à porter atteinte à l'apparence d'indépendance du commissaire aux comptes vis à vis de l'entité dont il est amené à certifier les comptes.

En conséquence, le Haut Conseil s'est interrogé sur les mesures de sauvegarde susceptibles d'éliminer les risques déontologiques liés à la situation ci-dessus décrite ou d'en atténuer les effets.

Il est d'avis, au vu des éléments relatifs à la période actuelle, que l'exercice de la mission de certification en co-commissariat peut atténuer les effets de ces risques. Il préconise également les mesures suivantes :

- informer les organes dirigeants de la SA des liens familiaux qui unissent le commissaire aux comptes aux organes de direction de la SARL ;
- pour le cas où le commissaire aux comptes requérant exercerait sous forme de société, proposer qu'un autre associé de cette société devienne signataire des comptes de la SA.

Le Haut Conseil estime par ailleurs, que dans l'hypothèse où l'accord de partenariat commercial serait conclu selon les termes présentés par le requérant, ces mesures de sauvegarde ne seraient pas suffisantes. En effet, ces dernières ne pourraient mettre fin aux risques déontologiques causés par les liens d'affaires qu'entretiendraient la SA et la SARL. Dans une telle hypothèse, le Haut Conseil est d'avis que le commissaire aux comptes de la SA doit démissionner de son mandat.

**Christine THIN**  
**Présidente**

Annexe 4.1.

**Décision n° 2004-02 de la séance du 10 juin 2004**

***SEANCE DU 10 JUIN 2004***

Référence : CP2

**DECISION N°2**

**Lors de sa séance du 10 juin 2004, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a délibéré, en application des articles L. 821-1, L. 821-7 et L. 821-9 du Code de commerce, sur la campagne de contrôle des commissaires aux comptes 2004-2005.**

**1°) Il a décidé du cadre, des orientations et des modalités des contrôles périodiques qui seront applicables pour cette campagne. Ceux-ci sont définis dans l'annexe ci-jointe.**

**2°) Il demande à la Compagnie nationale de lui soumettre les conditions dans lesquelles elle envisage de mettre en œuvre ces contrôles en application de la présente décision.**

**3°) Il demande également à la Compagnie nationale de lui soumettre la liste des dossiers sélectionnés et des cabinets qui seront contrôlés.**

**LE PRESIDENT**

**Ci-joint, l'annexe de la présente décision.**

## Annexe 4.1. (suite)

### **Annexe à la décision n° deux du Haut Conseil relative au cadre, aux orientations et aux modalités des contrôles périodiques pour la campagne 2004/2005 (articles L 821-1, L 821-7 et L 821-9 du code de commerce)**

#### **I Cadre juridique**

En vertu de l'article 66 du décret du 12 août 1969, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a mis en place un contrôle de qualité de la profession divisé en trois niveaux : l'examen national d'activité (ENA), l'examen pluri-régional d'activité (EPRA) et l'examen régional d'activité (ERA).

Lorsque le contrôle de qualité portait sur des entités faisant appel public à l'épargne, les contrôles étaient décidés et réalisés en application d'un accord cadre conclu entre la Commission des opérations de bourse et la Compagnie nationale.

Désormais, la loi de sécurité financière soumet les commissaires aux comptes à des contrôles périodiques et à des contrôles occasionnels –article L.821-7 du code de commerce-. Concernant l'organisation de ces contrôles, elle redistribue les compétences entre les autorités de surveillance de la profession. Sur ce point, l'accord cadre passé entre la Commission des opérations de bourse et la Compagnie nationale est donc caduc.

En application de la loi de sécurité financière, il appartient au Haut Conseil, de définir les orientations, le cadre et les modalités des contrôles périodiques des commissaires aux comptes. Il lui incombe également de superviser la mise en œuvre et le suivi de ces contrôles.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes et les Compagnies régionales continueront d'effectuer ces contrôles. La Compagnie nationale le fera avec le concours de l'Autorité des marchés financiers lorsqu'ils concerneront des commissaires aux comptes de personnes faisant appel public à l'épargne -article L. 821-9 du code de commerce-. La réalisation de ces contrôles pourra, le cas échéant, être encadrée par un accord organisant la collaboration de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et de l'Autorité des marchés financiers dans le respect des compétences du Haut Conseil du commissariat aux comptes.

#### **II Cadre des contrôles**

Le Haut Conseil adopte le principe selon lequel le contrôle de qualité mis en place par la Compagnie nationale portera désormais sur un seul niveau, dès lors dénommé « CONTROLE NATIONAL DE QUALITE ».

Ce contrôle englobera l'ensemble des anciens niveaux d'examen :

- l'examen national d'activité (ENA) ;
- l'examen pluri-régional d'activité (EPRA) ;
- l'examen régional d'activité (ERA).

Le contrôle national de qualité implique une homogénéisation des contrôles et leur coordination par la Compagnie nationale.

Les contrôles seront effectués par la Compagnie nationale ou les Compagnies régionales selon les moyens dont elles disposent et conformément au IV de la présente annexe, selon une méthodologie définie par la Compagnie nationale et selon les modalités figurant au IV précité.

Elle informera le Haut Conseil sur la manière dont seront mis en œuvre ces moyens et ces modalités.

### **III Orientations des contrôles**

La structure du contrôle national de qualité portera sur des contrôles « horizontaux » et des contrôles « verticaux ».

Les contrôles « horizontaux » sont des contrôles de procédures de cabinet complétés par la vérification de l'application de ces procédures sur certains dossiers. Ces contrôles sont réalisés selon une périodicité prédefinie.

Les contrôles « verticaux » sont des contrôles de diligences spécifiques répondant aux orientations décidées par le Haut Conseil.

La Compagnie nationale a proposé, pour la campagne 2004/2005, un programme de contrôles des commissaires aux comptes (cf. note de propositions d'orientation de la Compagnie nationale).

***Sur la base de ces propositions, le Haut Conseil décide d'étendre les contrôles aux commissaires aux comptes détenant des mandats concernant :***

- des associations ;
- des filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées sur une place étrangère ou sur le compartiment des valeurs étrangères de la Bourse de Paris.

***Le Haut Conseil demande :***

- de coordonner et d'homogénéiser au niveau national le contrôle de qualité dans son ensemble ;
- d'être destinataire, selon des modalités à définir par le Haut Conseil dans le cadre d'une autre décision, des informations qu'il jugera nécessaires à la supervision et au suivi des contrôles ;
- d'être informé des critères retenus dans l'appréciation des résultats de ces contrôles ;
- de combiner le contrôle « horizontal » et le contrôle « vertical » et surtout de globaliser les deux approches.

## Annexe 4.1. (suite)

### **IV Modalités d'application des orientations**

#### ***IV.1 Méthodologie***

Le Haut Conseil adopte la démarche suivante, commune à l'ensemble des contrôles :

- étape 1 : le Haut Conseil adopte des orientations suffisamment précises pour que la Compagnie nationale puisse établir une liste des contrôles à effectuer au cours de la campagne ;
- étape 2 : la Compagnie nationale fournit cette liste au Haut Conseil ;
- étape 3 : le Haut Conseil vérifie qu'elle est conforme aux orientations et apporte les amendements qu'il juge nécessaire.

#### ***IV.2 Contrôles horizontaux***

Pour la campagne 2004/2005, le Haut Conseil décide de maintenir la démarche et la méthodologie établies par la Compagnie nationale. La Compagnie nationale assurera dorénavant une supervision effective dans la réalisation de ces contrôles et une coordination avec l'ensemble du processus de contrôle qualité.

#### ***IV.3 Contrôles verticaux***

Lorsqu'il est procédé à un contrôle vertical, un contrôle horizontal du cabinet doit être effectué de préférence au cours de la même campagne. Si les procédures du cabinet ont été vérifiées récemment, seule l'application des diligences au dossier devra être contrôlée.

##### ***IV.3.1 Sociétés faisant appel public à l'épargne***

Le Haut Conseil donne son accord sur les critères de choix proposés par la Compagnie nationale, correspondant à 129 dossiers, répartis comme suit :

- introduction récente sur un marché réglementé : 17 dossiers ;
- examens demandés par le CENA suite aux contrôles réalisés il y a deux ans ou un an : 15 dossiers ;
- rotation en visant une périodicité d'un contrôle au moins tous les 6 ans : 97 dossiers.

Le Haut Conseil prend acte du fait que ces contrôles seront réalisés au niveau national et pourront faire l'objet d'adaptations ultérieures.

Concernant les contrôles des procédures des cabinets lors des contrôles verticaux de sociétés faisant appel public à l'épargne, il est retenu les orientations suivantes :

- pour les 9 cabinets ayant le plus grand nombre de mandats sur des sociétés cotées, il sera procédé à :
  - un contrôle approfondi des procédures du cabinet portant sur 3 cabinets chaque année. Pour les cabinets dont les procédures ne seraient pas revues cette année ou l'année prochaine, les questionnaires d'application actuellement exploités

## Annexe 4.1. (suite)

- seront utilisés. Une attention particulière sera toutefois portée sur les règles d'indépendance et sur la formation des associés et collaborateurs concernant les 9 cabinets (notamment sur les IFRS) ;
- un contrôle de l'application des procédures au dossier pour les 9 cabinets ;
  - une extension du contrôle de l'application des procédures à d'autres dossiers de l'associé signataire pour les 9 cabinets.
- pour les autres cabinets : un contrôle des procédures lors du contrôle de dossier et une extension du contrôle de l'application des procédures à d'autres dossiers du cabinet. Une attention particulière sera aussi portée sur la formation des associés et collaborateurs de tous les cabinets (notamment sur les IFRS).

### *IV.3.2 OPCVM*

Le Haut Conseil donne son accord sur le contrôle de 15 à 20 dossiers.

Pour la campagne à venir, le Haut Conseil décide d'orienter les contrôles sur les FCPI, les FCPE, et les fonds détenant des dérivés ou les fonds garantis. Il a été décidé de retenir au moins 5 dossiers de chaque catégorie.

Il décide de procéder selon les étapes définies précédemment, ajustées de la manière suivante :

- étape 1 : définition des orientations par le Haut Conseil ;
- étape 2 : sur la base de ces orientations, l'AMF fournit à la Compagnie nationale une liste des commissaires aux comptes sélectionnés en fonction de l'un ou de l'autre des deux critères suivants :
  - le nombre de mandats détenus ;
  - leur absence de spécialisation dans ce secteur.

Puis la Compagnie nationale transmet la liste au Haut Conseil.

- étape 3 : le Haut Conseil vérifie la cohérence de la liste des OPCVM à contrôler au cours de la campagne 2004/2005 avec les orientations.

Le Haut Conseil prend acte du fait que ces contrôles seront réalisés au niveau national. Les modalités actuelles sont maintenues pour la campagne 2004/2005 et feront ultérieurement l'objet d'adaptations.

### *IV.3.3 Filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées sur une place étrangère ou sur le compartiment des valeurs étrangères de la Bourse de Paris*

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de sélectionner les mandats de commissaires aux comptes concernant des filiales françaises de sociétés étrangères à contrôler en fonction de leur poids économique tant sur le territoire français que dans l'ensemble du groupe considéré, selon les orientations suivantes :

- . filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées sur une place étrangère (5, dont au moins 3 filiales de sociétés américaines) ;

## Annexe 4.1. (suite)

- . filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées sur le compartiment des valeurs étrangères de la Bourse de Paris (5, dont au moins 3 filiales de sociétés américaines).

Ces contrôles pourront être organisés à un niveau déconcentré mais avec une coordination nationale.

### *IV.3.4 Entreprises représentant un intérêt économique important au niveau national et/ou régional et ne faisant pas appel public à l'épargne*

A ce titre, le Haut Conseil demande que le programme de contrôle contienne des mandats concernant :

- des Etablissements de crédits et des Compagnies d'assurance qui ne relèvent pas des dispositions relatives à l'appel public à l'épargne (100 contrôles) ;
- pour la campagne 2004/2005, des sociétés de la grande distribution qui ne font pas appel public à l'épargne (2 enseignes).

Ces contrôles devront également être coordonnés au plan national. Lorsque le contrôle concerne un groupe, il devra porter, au cours de la même campagne, sur la société mère et ses filiales significatives.

### *IV.3.5 Associations représentant des intérêts sociaux importants au niveau national et/ou régional*

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale, pour la campagne à venir, de sélectionner les mandats dans les associations en fonction des critères suivants :

- associations dont les ressources financières sont significatives ;
- associations contrôlées par un commissaire aux comptes membre de la Compagnie régionale de Paris ou de Versailles.

Le contrôle devra porter sur 8 associations, dont 4 faisant appel à la générosité publique et recevant des subventions publiques.

Ces contrôles devront faire également l'objet d'une coordination nationale.

**Décision n° 2005-01 de la séance du 13 janvier 2005**

***SEANCE DU 13 JANVIER 2005***

**DECISION 2005-01**

Lors de sa séance du 13 janvier 2005, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a décidé de compléter le programme de contrôle relatif à la campagne 2004-2005.

Il demande à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes de porter à 5 le nombre de dossiers à contrôler, concernant des enseignes de la distribution faisant ou non appel public à l'épargne.

Il demande par ailleurs, qu'à cette occasion, une attention particulière soit portée sur l'appréciation, par les commissaires aux comptes, des traductions comptables des relations avec les fournisseurs (remises de fin d'année, des marges arrières, des frais de "coopération commerciale") et des opérations promotionnelles clients (cartes de fidélités, chèques cadeaux, coupons, remises, ...). Il demande que la Compagnie nationale des commissaires aux comptes lui en rende compte.

**LE PRESIDENT**

Annexe 4.3.

**Décision n° 2005-02 de la séance du 13 janvier 2005**

***SEANCE DU 13 JANVIER 2005***

**DECISION 2005-02**

**DECISION CONCERNANT LES CONTRÔLES PERIODIQUES DE LA  
PROFESSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES**

**1. RAPPEL DES PRINCIPES ET DES OBJECTIFS POSÉS PAR LE HAUT  
CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes, dans sa séance du 10 juin 2004, a décidé du cadre, des orientations et des modalités des contrôles périodiques pour la campagne 2004/2005.

Il rappelle qu'il a été demandé à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes d'instituer un contrôle national de qualité afin de tendre vers une homogénéisation des contrôles et une meilleure coordination de ces derniers par la Compagnie nationale.

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes confirme les deux modalités de contrôles, à savoir :

- des contrôles de procédures de cabinet complétés par la vérification de l'application de ces procédures sur certains dossiers (dénommés contrôles horizontaux). Ces contrôles sont réalisés selon une périodicité pré définie ;
- des contrôles de diligences spécifiques répondant aux orientations décidées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes (dénommés contrôles verticaux).

Il a toutefois demandé à ce que les contrôles aboutissent à un contrôle global des cabinets, notamment par la combinaison des différents types de contrôles.

La répartition des moyens pour procéder à ces contrôles a été laissée à l'appréciation de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, sous réserve que cette répartition ne dénature pas les objectifs posés par le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a souhaité être informé par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur la manière dont ont été appliquées les modalités préconisées par le Haut Conseil.

### Annexe 4.3. (suite)

En conséquence, il a demandé à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes :

- de coordonner et d'homogénéiser au niveau national le contrôle de qualité dans son ensemble ;
- d'être destinataire, selon des modalités à définir par le Haut Conseil du commissariat aux comptes dans le cadre d'une autre décision, des informations qu'il jugera nécessaires à la supervision et au suivi des contrôles ;
- d'être informé des critères retenus dans l'appréciation des résultats de ces contrôles ;
- de combiner le contrôle « horizontal » et le contrôle « vertical » et surtout de globaliser les deux approches.

### **2. PRISE EN COMPTE DE CES PRINCIPES PAR LA COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES**

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes a mis en place des structures internes et renforcé ses procédures afin d'assurer une bonne application de la décision prise par le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Elle a créé à cet effet :

- Le Comité qualité, qui assure les relations avec le Haut Conseil du commissariat aux comptes en matière de contrôles périodiques et assiste le Conseil national en matière de contrôle qualité.
- La Commission qualité EIP, qui est placée sous l'autorité du comité qualité et qui a pour rôle essentiel d'apprécier les résultats des contrôles verticaux relatifs aux commissaires aux comptes d'entités EIP et assimilées.
- La Commission qualité des régions, qui propose des procédures de mise en oeuvre des contrôles horizontaux délégués en région conformément aux décisions du Haut Conseil du commissariat aux comptes et participe à l'homogénéisation des contrôles.
- Le Pôle qualité, qui est un service de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes placé sous l'autorité du Bureau et sous la responsabilité du président du Comité qualité.
- Le délégué régional qualité, qui est désigné par chaque Conseil régional en son sein. Il est responsable devant le conseil régional du bon fonctionnement du contrôle horizontal délégué en région et informe le Pôle qualité des contrôles réalisés. Il en rend compte au Comité qualité.
- La chambre régionale qualité, qui assiste le délégué régional qualité notamment lors de la finalisation des conclusions des contrôles.

Par ailleurs, elle a mis en place des procédures permettant de s'assurer d'un recrutement de qualité des contrôleurs qualité, de planifier et de veiller à l'application du programme de contrôle décidé par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, de prévoir des outils méthodologiques homogènes pour l'ensemble des contrôles et d'établir des procédures de vérifications des méthodologies suivies par les compagnies régionales.

### **3. ANALYSE DES STRUCTURES MISES EN PLACE PAR LA COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES**

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes prend acte de l'organisation et des procédures mises en place par la Compagnie nationale pour assurer une démarche homogène concernant la conduite des contrôles ; il considère que ces nouvelles structures devraient permettre de répondre aux objectifs posés par le Haut Conseil pour la campagne 2004/2005. A l'issue de cette campagne, il procédera à une analyse de leur pertinence en vue d'apporter d'éventuelles

## Annexe 4.3. (suite)

améliorations pour les campagnes futures. Il vérifiera notamment qu'elles ont répondu aux objectifs de centralisation et d'homogénéisation conformément à la décision du 10 juin 2004, ainsi qu'à la mise en place d'un contrôle global des cabinets.

### 4. MODALITES COMPLEMENTAIRES

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes estime nécessaire que les commissaires aux comptes qui interviennent au titre de contrôleur qualité, de contrôleur qualité assistant et de superviseur présentent toute garantie de compétence, de professionnalisme et d'indépendance dans la conduite de leurs contrôles.

Ces contrôleurs doivent posséder les qualités suivantes :

- ne pas être placés dans une situation de conflits d'intérêts et signer à cet effet une attestation d'indépendance vis-à-vis du commissaire aux comptes contrôlé ;
- respecter les règles de déontologie professionnelle ;
- avoir une expérience suffisante en commissariat aux comptes ;
- avoir fait l'objet d'un contrôle de qualité à l'issue duquel ses diligences professionnelles ont été jugées satisfaisantes ;
- suivre les actions annuelles de formation spécifiques au contrôle qualité ;
- participer aux séances d'orientations et de conclusions de chaque campagne de contrôle ;
- consacrer un nombre d'heures suffisant au contrôle.

Pour le contrôle des commissaires aux comptes d'entités d'intérêt public, les contrôleurs qualité doivent en outre avoir une expérience spécifique et suffisante dans le contrôle de ces entités.

A cet égard, le Haut Conseil du commissariat aux comptes demande à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes de lui transmettre les critères précis de recrutement et d'affectation de ces contrôleurs et superviseurs pour lui permettre de faire valoir ses observations.

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes décide donc que les contrôles périodiques de la campagne 2004/2005 peuvent se dérouler selon l'organisation et les procédures mises en place par la Compagnie nationale.

LE PRESIDENT

## Décision n° 2005-03 de la séance du 7 juillet 2005

### ***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.

## Annexe 4.4. (suite)

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 précédente<sup>1</sup>, 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.

<sup>1</sup> 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.

## Annexe 4.4. (suite)

### 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 comptes<sup>2</sup>.

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 auditee 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.

<sup>2</sup> Conformément aux exigences légales et réglementaires.

## Annexe 4.4. (suite)

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 SYNTHESE DES RISQUES IDENTIFIES

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 CONTROLEURS

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 MODALITES DU CONTROLE 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.

#### Annexe 4.4. (suite)

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 auditee 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.

## Annexe 4.4. (suite)

### 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 vertical<sup>3</sup>. Ce dernier était complété par un contrôle horizontal<sup>4</sup> 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'activité<sup>5</sup> 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.

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

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

<sup>5</sup> 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 CABINET<sup>6</sup>

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 :

<sup>6</sup> 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.

## Annexe 4.4. (suite)

### 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

Annexe 4.5.

## Décision n° 2006-01 de la séance du 4 mai 2006



*DECISION 2006-01*

### *Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes*

*Contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes*

*Définition du cadre, des orientations, et des modalités des contrôles périodiques*

*Contrôles effectués par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou les compagnies régionales*

*Campagne 2006-2007*

*Séance du 4 mai 2006*

## **1. RAPPEL DES DECISIONS PRISES PAR LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES<sup>1</sup>**

### **1.1 LE CADRE**

Lors de la séance du 10 juin 2004, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale d'instaurer, dès la campagne 2004-2005, un cadre unique de contrôle – le contrôle national de qualité – mettant fin aux trois types d'examen d'activité en vigueur jusqu'à la campagne 2003-2004. Ce cadre unique implique, selon le Haut Conseil, une homogénéisation et une coordination des contrôles par la Compagnie nationale.

La nécessité de maintenir ce cadre a été réaffirmée dans une décision du 7 juillet 2005 applicable à la campagne 2005-2006 et aux campagnes à venir.

### **1.2 LES ORIENTATIONS**

#### **1.2.1 Mise en place d'un contrôle global de cabinet<sup>2</sup>**

Décidant des orientations applicables à la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a demandé de réaliser un contrôle global de cabinet, dont la mise en place devrait être facilitée par la création d'un cadre unique de contrôle.

<sup>1</sup> En application des articles L. 821-1, L. 821-7 et L. 821-9 du Code de commerce.

<sup>2</sup> Notion désignant un commissaire aux comptes personne morale inscrit ou plus généralement tout détenteur de mandats de commissariat aux comptes.

## Annexe 4.5. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Ce contrôle global devait être atteint en combinant un contrôle des procédures<sup>3</sup> du cabinet (dénommé contrôle horizontal) et un contrôle des diligences mises en œuvre par un commissaire aux comptes sur des mandats sélectionnés (dénommé contrôle vertical).

Dans sa décision du 7 juillet 2005, applicable à la campagne suivante, le Haut Conseil a demandé de systématiser le contrôle global de cabinet à toute structure d'exercice du commissariat aux comptes quelle qu'en soit la forme juridique.

Le contrôle global de cabinet comprenait désormais, selon le Haut Conseil, une appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par un cabinet pour exercer son activité. Cette appréciation devait s'appuyer sur la vérification de la correcte application de ces procédures par les associés signataires du cabinet sur une première sélection de mandats. Elle devait être complétée de la vérification de la correcte exécution de la mission légale sur une seconde sélection de mandats du cabinet.

Cette dernière sélection devait porter sur un contrôle de 10 %, au moins, du nombre d'heures totales d'audit d'un cabinet avec un minimum de 5 % de ces heures répondant à une approche thématique, en termes de secteurs, situations spécifiques et thèmes de vérification, fixés par le Haut Conseil.

#### **1.2.2 Programme de contrôle**

Dans sa décision du 7 juillet 2005, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale de retenir comme unique point d'entrée du contrôle, le cabinet.

La mise en application de ce principe pour la campagne 2005-2006 était assortie d'une classification des commissaires aux comptes selon trois catégories de cabinets : ceux détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées, ceux détenant un grand nombre de mandats, puis les autres cabinets.

Ce point d'entrée devait amener ensuite la Compagnie nationale à sélectionner des mandats détenus par ces cabinets.

Pour les campagnes 2004-2005 et 2005-2006, la liste des secteurs, situations et thèmes de vérification retenus a été la suivante :

#### *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) ;
- organismes de placement collectif en valeurs mobilières comprenant notamment des fonds de gestion alternative ;
- filiales françaises significatives de sociétés étrangères cotées ;

<sup>3</sup> Complété par la vérification de l'application des procédures sur certains mandats.

## Annexe 4.5. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

- entités ne faisant pas appel public à l'épargne : établissement de crédit, compagnies d'assurances, groupes présentant des comptes consolidés qui dépassent un chiffre d'affaires de 100 M€ ;
- associations d'utilité publique ou recevant des subventions publiques, dont certaines faisant appel à la générosité publique ;
- associations sportives affiliées nationales et locales, fédérations sportives ;
- entités soumises à une réglementation de protection de l'environnement (recyclage, déchetterie, usine catégorie SEVESO,...) ;
- entités de la distribution ;
- organismes collecteurs de formation professionnelle continue ;
- institutions de retraites complémentaires ;
- sociétés civiles de placement immobilier ;
- 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 de vérification :*

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

#### **1.2.3 Autres principes à suivre**

Dans sa décision du 7 juillet 2005, le Haut Conseil a demandé d'appliquer les autres principes suivants :

- l'extension des contrôles dans les cas suivants :
  - lorsqu'un cabinet contrôlé appartient à un « groupe de cabinets<sup>4</sup> », le contrôle de l'ensemble des cabinets constituant ce groupe doit être effectué de préférence au cours de la même campagne ;
  - lorsqu'une mission légale est exécutée par différents commissaires aux comptes, la vérification des diligences doit porter sur les travaux réalisés par chacun d'eux ;
  - lorsqu'une entité, concernée par la sélection d'un mandat d'un cabinet, présente des comptes consolidés, la vérification des diligences doit porter sur les travaux réalisés par les commissaires aux comptes des filiales de cette entité<sup>5</sup> ;
- la mise en place d'un outil de synthèse des risques identifiés retracant les principaux problèmes et difficultés rencontrés par les commissaires aux

<sup>4</sup> De part l'existence de liens capitalistiques, ou d'affiliation à un réseau.

<sup>5</sup> Que les commissaires aux comptes soient ou non les mêmes que ceux de l'entité mère.

## Annexe 4.5. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

comptes lors de l'accomplissement de leurs missions légales et de l'exercice de leur activité ;

- le dépaysement des contrôleurs dans l'objectif de renforcer l'indépendance des contrôleurs ;
- l'adaptation des modalités du contrôle global de cabinet aux différences des cabinets, en termes de taille, de nature de mandats détenus, d'organisation et de structure.

### **1.3 LES MODALITES**

Pour la campagne 2004-2005, le Haut Conseil a précisé en premier lieu, les modalités de combinaison des deux types de contrôles. Ainsi, lorsqu'il était procédé à un contrôle vertical, un contrôle horizontal du cabinet devait être mis en œuvre de préférence au cours de la même campagne. Pour la réalisation des contrôles horizontaux, le Haut Conseil a demandé à la Compagnie nationale d'en assurer une supervision effective et de veiller à ce qu'ils soient menés de manière coordonnée par l'ensemble des intervenants du contrôle qualité.

En deuxième lieu, il a envisagé de manière spécifique les contrôles horizontaux des cabinets détenant des mandats de sociétés faisant appel public à l'épargne (voir décision du 10 juin 2004).

En troisième lieu, il a estimé nécessaire que les intervenants du contrôle qualité présentent toute garantie de compétence, de professionnalisme et d'indépendance dans la conduite des contrôles (voir décision du 13 janvier 2005).

En dernier lieu, le Haut Conseil a pris acte en janvier 2005 de l'organisation et des procédures mises en place par la Compagnie nationale concernant la conduite des contrôles au cours de la campagne 2004-2005. Il a également précisé qu'une analyse de leur pertinence serait menée à l'issue de la campagne en vue d'apporter des améliorations pour les campagnes futures et de vérifier qu'elles avaient permis d'effectuer les contrôles périodiques des commissaires aux comptes conformément à la décision du 10 juin 2004.

### **2. APPLICATION PAR LA COMPAGNIE NATIONALE DES DECISIONS. APPRECIATION PAR LE HAUT CONSEIL**

Le secrétaire général du Haut Conseil a examiné<sup>6</sup> un certain nombre de dossiers établis par la Compagnie nationale à l'occasion des contrôles effectués au cours de la campagne 2004-2005.

Il a aussi vérifié l'adéquation de la sélection des cabinets puis des mandats de ces cabinets à la décision du 7 juillet 2005.

<sup>6</sup> L'examen a consisté à s'assurer de la bonne exécution des contrôles périodiques et de l'adéquation des modalités mises en œuvre par la Compagnie nationale aux décisions du Haut Conseil.

## Annexe 4.5. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Après en avoir fait rapport au Haut Conseil, ce dernier a effectué les constats qui suivent :

#### **2.1 LES CONTROLES EFFECTUÉS N'ONT PAS ABOUTI A UN CONTROLE GLOBAL DES CABINETS DETENANT DES MANDATS EIP<sup>7</sup>**

Les contrôles horizontaux effectués au cours de la campagne 2004-2005 sur ces cabinets ne peuvent être considérés comme ayant été réalisés conformément à la décision du Haut Conseil :

1. Si les contrôles mis en place ont permis de s'assurer de l'existence des procédures et de les appréhender, ils n'ont validé ni l'application des dites procédures par les associés et les collaborateurs du cabinet ni leur efficacité.
2. Le contrôle de l'application des procédures à des mandats EIP n'a pas été systématiquement effectué au cours de cette campagne.
3. Le contrôle de l'application des procédures à d'autres mandats de chacun des associés signataires, objet d'un contrôle de mandat EIP, et à d'autres mandats du cabinet contrôlé n'a pas été mis en œuvre au cours de cette campagne.

La Compagnie nationale a précisé qu'elle sera en mesure de réaliser le contrôle de l'application des procédures des cabinets concernés lors de la campagne 2005-2006.

Cependant, ces contrôles seront conduits par d'autres contrôleurs, sur d'autres mandats et à l'aide d'outils méthodologiques différents. La question de la cohérence des contrôles de procédures avec les contrôles sur les mandats reste posée.

Compte tenu de ces éléments, le Haut Conseil estime que le contrôle de qualité réalisé au cours de la campagne 2004-2005 n'a pas abouti à un contrôle dit global de cabinet.

#### **2.2 LES CONTROLES EFFECTUÉS ONT CONDUIT A CONTROLER L'ENSEMBLE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES PERSONNES PHYSIQUES SIGNATAIRES D'UN CABINET, CE QUI N'ETAIT PAS DEMANDE PAR LE HAUT CONSEIL**

La Compagnie nationale a délégué aux compagnies régionales le contrôle des mandats non EIP des cabinets détenteurs par ailleurs de mandats EIP. Cette délégation a abouti à une application du contrôle de qualité à chacun des signataires d'un même cabinet.

Cette extension des contrôles s'est traduite, pour ces signataires, par une vérification, sur leurs mandats non EIP, de la mise en œuvre de la méthodologie d'audit. Elle n'avait pas été demandée par le Haut Conseil.

---

<sup>7</sup> Dans ses orientations de la campagne 2004-2005, le Haut Conseil avait demandé que les contrôles de cabinets portent sur des détenteurs de mandats concernant des entités spécifiques. Ces entités ont été appelées par la Compagnie nationale *entités d'intérêt public* (EIP).

## Annexe 4.5. (suite)

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Ce contrôle systématique de l'ensemble des signataires d'un même cabinet a été maintenu sur la campagne 2005-2006.

### **2.3 LES CONTROLES DES CABINETS NE DETENANT PAS DE MANDAT EIP N'ONT PAS ETE MIS EN ŒUVRE DANS LE CADRE UNIQUE DEFINI PAR LE HAUT CONSEIL**

La Compagnie nationale a délégué aux compagnies régionales le contrôle des commissaires aux comptes personnes morales ou personnes physiques ne détenant pas de mandat EIP (ce contrôle est dénommé par la Compagnie nationale, contrôle horizontal délégué en région<sup>8</sup>).

Cette délégation a conduit à laisser une autonomie aux compagnies régionales qui ont organisé une sélection directe des commissaires aux comptes à contrôler, aux fins essentiellement de respecter l'obligation figurant au décret du 12 août 1969 de contrôler tout commissaire aux comptes inscrit au moins une fois tous les 6 ans.

L'étude des listes de commissaires aux comptes sélectionnés, fournies par les compagnies régionales pour la campagne 2005-2006, confirme ce constat.

Par ailleurs, le manque d'homogénéité des informations fournies par chacune des compagnies régionales ne permet pas de s'assurer du respect par celles-ci d'une approche cabinet. En effet, il s'agit de listes de commissaires aux comptes personnes physiques sélectionnés pour lesquelles il n'est pas toujours possible d'identifier le cas échéant leur cabinet d'appartenance.

Cependant la Compagnie nationale s'est engagée à restituer au Haut Conseil des informations plus complètes et homogènes.

### **2.4 LE POINT D'ENTREE UNIQUE DU CONTROLE N'A PAS ETE LE CABINET**

Pour atteindre la quantité de mandats à contrôler, selon l'indication fixée par le Haut Conseil dans le cadre de l'approche thématique de sa décision du 7 juillet 2005, la Compagnie nationale a sélectionné certains d'entre eux au sein des cabinets ayant déjà fait l'objet d'un contrôle au cours de la campagne précédente.

Ce mode de sélection ne respecte pas le point d'entrée unique du contrôle retenu par le Haut Conseil.

### **2.5 L'ORGANISATION ET LES PROCEDURES MISES EN PLACE PAR LA COMPAGNIE NATIONALE POUR CONDUIRE LES CONTROLES PERIODIQUES NECESSITENT DES AMENAGEMENTS**

Une première analyse de la nouvelle organisation mise en place par la Compagnie nationale a été menée en se fondant sur les procédures de conduite du contrôle et les supports

<sup>8</sup> Il recouvre le contrôle des procédures et la vérification de l'application des procédures et du respect de la méthodologie d'audit sur un échantillon de mandats représentatif de l'activité d'un commissaire aux comptes.

## Annexe 4.5. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

de contrôles mis à la disposition des contrôleurs qualité de la Compagnie nationale et des compagnies régionales.

Après avoir constaté que la Compagnie nationale avait fait évoluer ses structures et ses procédures afin de se conformer aux décisions du Haut Conseil, ce dernier a toutefois estimé que l'organisation des contrôles périodiques nécessitait de nouveaux aménagements.

Il a notamment demandé à la Compagnie nationale, par courrier en date du 27 octobre 2005, de prendre en compte les points suivants :

- 1.achever la mise en place du contrôle national de qualité,
- 2.tirer les conséquences de la modification du point d'entrée du contrôle (le cabinet),
- 3.s'assurer de l'indépendance des contrôleurs qualité,
- 4.rationaliser les outils de contrôle,
- 5.renforcer le contradictoire,
- 6.mettre en place une méthodologie de restitution des résultats du contrôle qui permette au Haut Conseil d'assurer son rôle en matière de supervision et suivi des contrôles.

En ce qui concerne les points 1, 2 et 4 les aménagements n'étaient pas matériellement réalisables pour la campagne 2004-2005.

En application du point 3, la Compagnie nationale a mis en place, conformément à la décision du Haut Conseil du 13 janvier 2005, la signature systématique par les contrôleurs et superviseurs d'une attestation d'indépendance vis-à-vis du commissaire aux comptes contrôlé, pour la campagne 2005-2006. Cette modalité, qui aurait dû être appliquée dès la campagne 2004-2005, visait à formaliser l'absence de situation de conflits d'intérêts du contrôleur vis-à-vis du contrôlé. Quant au principe de dépaysement des contrôleurs figurant dans la décision du 7 juillet 2005, il n'a pas été concrétisé pour la campagne 2005-2006. Une réflexion avec les compagnies régionales a été engagée par la Compagnie nationale. Le Haut Conseil a obtenu en avril 2006 une synthèse des premiers échanges sur l'application de ce principe.

Concernant les aménagements demandés aux points 5 et 6, le Haut Conseil a estimé que l'absence de formalisation du contradictoire, au stade de la supervision et à celui des conclusions, pouvait entraîner une perte d'information et constituer l'une des causes d'absence de motivation des conclusions des contrôles. Le Haut Conseil a demandé de modifier la restitution et la remontée des résultats, pour aboutir à :

- une restitution appropriée par cabinet ;
- une restitution des résultats individuels au secrétariat général du Haut Conseil, à l'aide d'une « fiche de résultats », qui comprenne une motivation suffisante des résultats.

La Compagnie nationale a modifié la manière de restituer les résultats individuels. Ainsi, pour la campagne 2005-2006, les restitutions faites aux contrôlés et au secrétariat général du Haut Conseil ont été homogénéisées à l'aide d'un support unique. La réflexion reste encore à mener sur la restitution des résultats par cabinet.

## Annexe 4.5. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Le Haut Conseil a également souhaité que la Compagnie nationale modifie la méthode utilisée pour établir son rapport sur les résultats des contrôles réalisés<sup>9</sup>. A la date de rédaction de cette décision, la Compagnie nationale vient de faire rapport au Haut Conseil des résultats des contrôles réalisés sur la campagne 2004-2005. L'appréciation de la méthode de restitution utilisée par la Compagnie nationale figurera dans le rapport annuel du Haut Conseil.

### **3. DECISION DU HAUT CONSEIL RELATIVE AU CADRE, AUX ORIENTATIONS ET AUX MODALITES DES CONTROLES PERIODIQUES AU TITRE DE LA CAMPAGNE 2006-2007**

#### **3.1 CADRE ET ORIENTATIONS**

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de tirer toutes les conséquences de l'instauration d'un cadre unique des contrôles périodiques des commissaires aux comptes.

Il décide, pour cette campagne, de maintenir les principes généraux figurant dans sa décision du 7 juillet 2005, sous réserve des précisions et des modalités qui suivent.

Par ailleurs, le principe de dépaysement des contrôleurs qui répond à la nécessité de renforcer l'indépendance des contrôleurs devra être reconstruit dans le cadre d'une réflexion plus générale à mener sur l'indépendance des contrôleurs qualité.

Le Haut Conseil décide de maintenir les secteurs, situations spécifiques et thèmes de vérification fixés lors de ses dernières décisions, tels que présentés au paragraphe 1.2.2 ci-dessus, afin de permettre d'approfondir l'analyse des situations à risque concernant ces secteurs.

Enfin, le Haut Conseil réitère sa demande d'organiser un contrôle national de qualité qui conduise à des résultats par cabinet.

#### **3.2 MODALITES<sup>10</sup>**

##### **3.2.1 Adapter les procédures de conduite du contrôle qualité pour obtenir un contrôle global de cabinet**

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de mettre en place, dès cette campagne, un contrôle global de cabinet.

Le contrôle global de cabinet consiste à attester de l'existence, au sein d'un cabinet, des procédures destinées à garantir la qualité de l'audit et l'indépendance de l'auditeur, à vérifier la correcte exécution de la mission légale par les signataires sur une sélection de mandats, et à s'assurer, sur cette même sélection, de l'effectivité et de l'efficacité des

<sup>9</sup> Rendu obligatoire par l'article 28 du décret du 12 août 1969 modifié.

<sup>10</sup> Conformément à l'article 20 de son règlement intérieur, le Haut Conseil a recueilli les observations de la Compagnie nationale sur les conditions de mise en œuvre des modalités des contrôles périodiques.

## Annexe 4.5. (suite)

### *Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

procédures. En ce qui concerne la sélection des mandats d'un cabinet, elle devra respecter les exigences présentées au paragraphe 4.2.5, et devra couvrir un nombre<sup>11</sup> de mandats représentatif de l'activité d'un cabinet.

La vérification de la correcte application des procédures des cabinets devra être effectué en cohérence avec l'analyse de ces procédures effectuée dans un premier temps par les contrôleurs qualité, de façon à ne plus effectuer deux contrôles de nature différente et sans lien véritable entre eux.

Par ailleurs, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale d'organiser une appréciation des résultats issus d'un contrôle global de cabinet après la réalisation complète de ce contrôle. Cette organisation devrait conduire la Compagnie nationale à ne pas réunir de chambre<sup>12</sup> pendant le déroulement du contrôle.

Enfin, il est demandé à la Compagnie nationale de ne pas étendre ses vérifications à chacun des commissaires aux comptes inscrits signataires de mandats au nom d'un même cabinet.

#### **3.2.2 Modifier la durée d'un contrôle**

Actuellement la période de contrôle chez les commissaires aux comptes sélectionnés se déroule entre les mois de septembre et décembre.

En raison de cette organisation du contrôle de qualité, la vérification de l'application des procédures aux mandats n'a pu être réalisé au cours de la campagne 2004-2005. En effet, les contrôleurs, désignés pour effectuer des contrôles sur ces mandats, ne disposaient pas des constats effectués par les contrôleurs chargés d'examiner, sur la même période, les procédures du cabinet.

Le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de s'organiser de manière à terminer le contrôle des cabinets sélectionnés au programme 2006-2007 au plus tard en fin d'année civile 2006. Cette demande a pour objectif d'obtenir des résultats complets par cabinet au cours du 1<sup>er</sup> semestre 2007.

Pour respecter ce délai, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de lui restituer les résultats des contrôles à l'issue du contrôle de chacun des cabinets sans attendre le rapport final synthétisant les résultats d'une campagne. Il propose également de réduire le nombre de commissaires aux comptes à contrôler. La quantité devra être fixée en retenant des objectifs clairs à atteindre, en termes de volume, lesquels seront soumis pour accord au Haut Conseil.

<sup>11</sup> Il sera à déterminer avec la Compagnie nationale.

<sup>12</sup> Une chambre est chargée d'apprécier les résultats d'un contrôle de mandat ou d'un contrôle de procédures. Elle est composée de commissaires aux comptes, membres des commissions qualité de la Compagnie nationale ou des compagnies régionales.

## Annexe 4.5. (suite)

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

### **3.2.3 Appliquer le cadre unique fixé par le Haut Conseil aux régions**

Le Haut Conseil demande de tirer toutes les conséquences de la mise en place d'un contrôle national de qualité en termes d'homogénéisation et de coordination des contrôles. Il convient notamment d'éviter les doublons entre les intervenants et de veiller à ce qu'un cabinet ne fasse pas l'objet de plusieurs contrôles lors d'une même campagne.

Enfin, il a été constaté que les délégations de contrôles consenties aux compagnies régionales par la Compagnie nationale induisaient une organisation complexe aux multiples intervenants. Les méthodes de contrôles doivent être unifiées afin de garantir une cohérence des contrôles effectués.

### **3.2.4 Faire respecter la périodicité légale des contrôles périodiques en ciblant mieux les contrôles**

Selon l'article 66-1 du décret du 12 août 1969 modifié, les contrôles périodiques sont effectués sur pièces ou sur place, et sont réalisés au moins tous les 6 ans, selon les orientations, le cadre et les modalités définis par le Haut Conseil.

Selon la 8ème directive, le contrôle des commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public doit être organisé tous les 3 ans. Le contrôle des autres commissaires aux comptes doit respecter une périodicité de 6 ans.

La périodicité s'appliquera aussi bien aux commissaires aux comptes personnes physiques qu'aux personnes morales.

Afin de respecter ces délais, le Haut Conseil demande à la Compagnie nationale de mieux cibler les contrôles en adaptant leurs modalités à la taille des cabinets et à la nature des mandats détenus, conformément au sixième principe de la décision du 7 juillet 2005.

Par ailleurs, une réflexion devra être menée sur ce que revêt un contrôle sur pièces.

### **3.2.5 Ne pas utiliser l'approche thématique pour contrôler des mandats de commissaires aux comptes qui n'ont pas fait l'objet d'une sélection par l'approche cabinet**

Le Haut Conseil réitère sa demande consistant à sélectionner tout d'abord des cabinets, puis à sélectionner des mandats, à l'intérieur de ces cabinets.

La sélection des mandats d'un cabinet devra respecter les secteurs et situations spécifiques définis par le Haut Conseil et être faite de façon aléatoire et en se fondant sur une approche par les risques. Elle devra aussi prendre en considération les contrôles déjà opérés lors de campagnes précédentes.

## Annexe 4.5. (suite)

*Décision 2006-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

### **3.2.6 Adapter les questionnaires actuellement utilisés par les contrôleurs qualité**

Après avoir analysé les questionnaires de contrôles périodiques utilisés pour la campagne 2005-2006 par la Compagnie nationale et les compagnies régionales, le Haut Conseil s'est interrogé sur leur contenu et l'exploitation qui en est faite.

En effet, il a notamment été constaté que ces supports comprennent des questions sur la qualité des diligences des commissaires aux apports et à la fusion qui ne relèvent pas de la mission légale au sens strict du terme.

De même, il a été observé que les questionnaires faisaient référence à des textes non encore applicables (ISQC1, projet de Code de déontologie, projets de normes).

Enfin, ils n'appréhendaient pas la totalité des situations relatives à l'indépendance. En effet, le champ des questions ne couvre pas la problématique liée aux prestations de service réalisées au profit d'entités autres que celles dont le mandat fait l'objet d'un contrôle. Les questions ne couvrent pas non plus la vérification des activités interdites à un commissaire aux comptes. Il convient de signaler que le nouvel article 66 du décret du 12 août 1969 autorise dorénavant ce type de vérification.

Par conséquent, le Haut Conseil demande une modification des questionnaires et leur adaptation aux profils et à la taille des cabinets. Par ailleurs, les questionnaires devraient être structurés de façon à permettre de faciliter une vision synthétique sur le fonctionnement d'un cabinet contrôlé.

*Christine THIN*

*Présidente*

Annexe 4.6. **Rapport annuel  
sur le contrôle qualité 2004-2005 présenté par la Compagnie nationale**

**RAPPORT DE LA COMPAGNIE NATIONALE DES  
COMMISSAIRES AUX COMPTES**

**PRESENTANT**

**LES RESULTATS DES CONTROLES PERIODIQUES AUXQUELS  
ONT ETE SOUMIS LES COMMISSAIRES AUX COMPTES AU  
COURS DE LA COMPAGNIE 2004-2005**

**Rapport remis au Haut Conseil du commissariat aux comptes  
en vertu de l'article 28 du décret 69-810 modifié**

Juillet 2006	
<b>Rapport annuel sur le contrôle qualité 2004/2005 présenté par la Compagnie nationale en vertu de l'article 28 alinéas 6 et 7 du décret n° 69-810 modifié</b>	
<b>1. MODALITÉS DES CONTRÔLES MIS EN OEUVRE</b>	<b>2</b>
<b>1.1 Cadre général des contrôles</b>	<b>2</b>
<b>1.2 Déroulement des contrôles</b>	<b>3</b>
<b>1.3 Examen par le comité qualité/pôle qualité</b>	<b>5</b>
<b>1.4 Mise en œuvre du concours de l'AMF</b>	<b>5</b>
<b>1.5 Supervision du Haut Conseil</b>	<b>6</b>
<b>1.6 Données chiffrées relatives aux contrôles 2004/2005</b>	<b>7</b>
<b>2. PRÉSENTATION DES RÉSULTATS DE LA CAMPAGNE</b>	<b>13</b>
<b>2.1 Procédures des cabinets « EIP »</b>	<b>13</b>
<b>2.2 Examen des dossiers de sociétés cotées (hors établissements de crédit)</b>	<b>16</b>
<b>2.3 Examen des dossiers OPCVM</b>	<b>29</b>
<b>2.4 Secteur des établissements de crédit</b>	<b>33</b>
<b>2.5 Secteur des assurances</b>	<b>37</b>
<b>2.6 Dossiers d'associations faisant appel à la générosité publique</b>	<b>41</b>
<b>2.7 Dossiers de sociétés filiales de sociétés cotées étrangères</b>	<b>43</b>
<b>2.8 Entités de distribution</b>	<b>44</b>
<b>2.9 Contrôles délégués en région</b>	<b>45</b>

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

### 1. MODALITÉS DES CONTRÔLES MIS EN OEUVRE

#### 1.1 CADRE GÉNÉRAL DES CONTRÔLES

La mise en place d'un contrôle de qualité unique a nécessité la refonte des procédures internes à la Compagnie sur lesquelles était basé le fonctionnement du contrôle de qualité. En effet chaque type de contrôle avait sa propre charte de fonctionnement.

C'est ainsi que, après concertation interne, telle que rappelée ci-dessous, et attaché prise auprès du secrétariat général du H3C et du commissaire du gouvernement, le Conseil national de la Compagnie des commissaires aux comptes a adopté dans sa séance du 9 décembre 2004, sur proposition du Bureau de la CNCC, « les procédures de conduite du contrôle de qualité de la profession de commissaire aux comptes ».

Ce document, qui prévoit les droits et obligations de chaque intervenant dans le contrôle de qualité et les modalités plus précises à retenir, avait été au préalable discuté par les présidents des compagnies régionales et les élus régionaux en charge de la qualité et préparé en concertation par le président de la commission qualité des régions (anciennement dénommée commission ERA) et le président de la commission qualité EIP (entités d'intérêt public au sens de la 8<sup>e</sup> directive européenne), résultat de la fusion des anciens CENA (comité de l'examen national d'activité) et CEPRA (comité de l'examen pluri-régional d'activité).

La mise en œuvre de ce contrôle de qualité unique, et également le fait que la loi a désigné comme interlocuteur du Haut Conseil en matière de contrôle de qualité l'échelon Compagnie nationale, a entraîné la création du comité qualité et la redéfinition du périmètre de la commission qualité EIP.

Les instances suivantes concourent ainsi à la bonne exécution des contrôles de qualité :

- le comité qualité, placé sous la présidence d'un membre du bureau et depuis février 2005 sous la présidence directe du président de la Compagnie nationale, a pour missions essentielles de faire appliquer les décisions du Haut Conseil et à cet effet de définir ou de faire évoluer les modalités du contrôle, de s'assurer que le programme du contrôle national de qualité est bien en accord avec les orientations déterminées par le Haut Conseil et de participer à l'harmonisation des conclusions des contrôles de qualité ;
- la commission qualité EIP a pour rôle principal de statuer sur les constats ressortant des contrôles approfondis des dossiers d'Entités d'Intérêt Public. A cette fin elle se réunit en chambres de 3 ou 4 membres composées d'élus mais également de professionnels retenus en fonction de leurs compétences. Ces réunions ont eu lieu au siège de la CNCC pour les dossiers APE, les OPCVM, les associations faisant appel à la générosité publique et les filiales de sociétés cotées étrangères et dans les différents pôles pluri-régionaux pour les entités non cotées relevant du secteur des établissements de crédit et des mutuelles d'assurances ;
- la commission qualité des régions reste le relais naturel entre le comité qualité et les compagnies régionales chargées de mettre en œuvre une partie des contrôles de qualité. Cette commission est composée des différents responsables élus du contrôle de qualité

Juillet 2006

dans chaque Compagnie régionale. Elle se réunit au moins 2 fois par an au siège de la CNCC.

## 1.2 DÉROULEMENT DES CONTRÔLES

### 1.2.1 Recrutement des contrôleurs et des superviseurs et indépendance

Les contrôles ont été réalisés par des commissaires aux comptes exerçant en cabinet, recrutés en fonction de leurs compétences, sous la supervision directe du pôle qualité de la CNCC ou de superviseurs désignés à cet effet par les compagnies régionales ou les pôles de regroupement pluri-régionaux.

Les contrôleurs et les superviseurs ont été formés au contrôle qualité par les responsables techniques du pôle qualité de la CNCC sur des supports adaptés en fonction des types de contrôles qu'ils sont amenés à réaliser et de leur expérience dans le contrôle qualité. Il faut toutefois rappeler qu'une limite est fixée aux fonctions de contrôleur qualité, en moyenne 3 à 5 ans quand ils interviennent sur des contrôles de dossiers approfondis et en moyenne 5 à 10 ans lorsqu'ils interviennent dans les régions pour l'examen d'ensemble de l'activité de chaque confrère.

L'affectation des contrôleurs aux différents contrôles est faite par les superviseurs régionaux ou nationaux en prenant en compte à côté des critères de compétence des critères d'indépendance ou de conflits d'intérêt. Ainsi un contrôleur n'effectuera pas de contrôles dans un cabinet où il a déjà exercé ou dans un cabinet qui a de fortes relations avec le siège que ce soit par le biais du co-commissariat ou par le biais d'autres missions telles que des missions d'expertise-comptable.

Le même souci d'indépendance anime les superviseurs régionaux. Des règles de même nature sont également appliquées au sein du pôle qualité de la CNCC où aucun responsable technique n'intervient sur les dossiers du ou des cabinets dont il est issu.

### 1.2.2 Programme de contrôle

Le contrôle a été organisé par cabinet à partir de 2 critères qui ont été combinés :

- la détention de mandats APE, ou de mandats dans les autres secteurs sélectionnés,
- le respect d'une rotation d'un contrôle tous les 6 ans des commissaires aux comptes inscrits.

Ce programme a également pris en considération les décisions de suivi qui auraient pu être prises lors de contrôles précédents.

Pour permettre la mise en œuvre de ce contrôle de qualité une liaison étroite s'est instaurée entre les différentes structures chargées de l'exécution des contrôles. Ainsi le pôle qualité de la CNCC a informé les différentes compagnies régionales des commissaires aux comptes d'entités APE (ou des autres secteurs traités au niveau national) qu'il avait retenus afin que les CRCC puissent la même année (ou éventuellement sur 2 ans) mettre en œuvre le contrôle de qualité de l'ensemble des associés de ces cabinets pour le reste de leur activité. Il en a été de

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

même entre les pôles pluri-régionaux, qui ont déterminé la liste des dossiers à contrôler en accord avec le pôle qualité de la CNCC, et les différentes compagnies régionales.

Par ailleurs pour les commissaires aux comptes retenus dans le cadre de la rotation par les différentes CRCC, et afin de procéder à un contrôle de cabinet, le contrôle a été étendu à l'ensemble de leurs associés ce qui a pu entraîner, dans certains cas, des modifications dans la périodicité de contrôle suivie jusqu'à présent.

Une liste des commissaires aux comptes a donc été arrêtée ainsi qu'une liste de dossiers à contrôler de façon approfondie, répondant à l'approche verticale définie par le Haut Conseil. Les listes régionales ont fait l'objet d'une revue par le pôle qualité de la CNCC qui a pu susciter certains réaménagements. Les listes définitives ont par la suite été communiquées au secrétariat général du Haut Conseil qui a donné son accord.

Les contrôles ont été réalisés chez les confrères, d'une façon générale, sur le dernier trimestre de l'année 2004 à l'exception des compagnies régionales les plus importantes qui compte tenu du nombre de contrôles à effectuer se trouvent contraintes d'étaler leurs contrôles sur toute l'année. Le processus d'émission des conclusions définitives s'est révélé plus long que les années précédentes, notamment dans les différentes compagnies régionales. Cette situation résulte de la mise en œuvre d'une supervision à la fois régionale et nationale nécessaire pour concourir à une meilleure harmonisation des conclusions et à une analyse plus complète des points relevés se traduisant ainsi par des recommandations précises et adaptées.

### 1.2.3 Outils de contrôle

Les outils de contrôle utilisés pour chaque type de contrôle n'ont été que peu modifiés. Ils sont seulement actualisés lorsque nécessaire, à l'exception du questionnaire d'examen des procédures appliquée aux commissaires aux comptes membres de cabinets détenant des mandats dans des entités d'intérêt public. Ce questionnaire a été établi par référence à la norme internationale prévoyant les procédures à mettre en place dans les cabinets (ISQC1) même si cette dernière ne faisait pas partie du référentiel français pour l'exercice sous revue. Il a été conçu en 2 parties : la première partie, déclarative, remplie par le commissaire aux comptes, et la deuxième remplie par le contrôleur où ce dernier fait état de sa propre appréciation et précise les contrôles qu'il a effectués.

Un questionnaire était déjà en place les années précédentes pour le contrôle des procédures des cabinets EIP mais n'était pas aussi complet. Ainsi un renforcement de l'examen des procédures a été mis en œuvre cette année.

### 1.2.4 Appréciation des résultats

Les restitutions des contrôles vis-à-vis des confrères se sont effectuées sur des modèles identiques à ceux utilisés les années précédentes avec cependant une meilleure matérialisation du contradictoire, les commissaires aux comptes contrôlés signant les fiches de conclusions arrêtées par les chambres de qualité (nationales, pluri-régionales ou régionales). Pour les contrôles réalisés par les régions les commissaires aux comptes ont également la possibilité de faire part de leurs observations aux conclusions de la chambre régionale qualité ce qui n'était pas le cas auparavant.

Par ailleurs pour les fiches de contrôle de dossiers, ainsi que les fiches de procédures relatives

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

aux cabinets EIP, un effort de graduation des recommandations formulées a été réalisé par la distinction des recommandations principales, justifiant les conclusions des différentes chambres, et les recommandations à caractère pédagogique présentées après les conclusions. Ainsi l'analyse des recommandations qui sera effectuée dans la suite de ce rapport ne concernera que les recommandations qualifiées de principales ce qui n'était pas le cas dans les rapports précédents. C'est la raison pour laquelle ce rapport ne se présentera pas sous une forme comparative.

### 1.3 EXAMEN PAR LE COMITÉ QUALITÉ/PÔLE QUALITÉ

Dans le cadre du contrôle unique de qualité la revue des contrôles décentralisés a été réalisée par des responsables du pôle qualité sous l'autorité d'un membre du comité qualité. Elle s'est traduite par la mobilisation de ressources importantes (150 jours pour la supervision régionale et 33 jours pour la supervision pluri-régionale). Les interventions dans chaque région ont fait l'objet à chaque fois d'un rapport adressé au président de la Compagnie régionale. Dans certains cas des demandes d'informations complémentaires auprès des commissaires aux comptes contrôlés se sont avérées nécessaires et un échange de pièces a permis de finaliser les contrôles pour lesquels des divergences d'appréciation pouvaient subsister. Cette procédure prévoit que le comité qualité peut, si nécessaire, être saisi par les CRCC sur les points restant en discussion. Cette possibilité a été utilisée une fois sur l'exercice pour un problème d'interprétation comptable. De même le comité qualité a été saisi à 2 occasions par les chambres nationales de qualité sur des points d'ordre déontologique. A chaque fois une commission ad hoc a été désignée pour analyser les points soulevés. Elle a ensuite proposé son appréciation au comité qualité qui a décidé des suites à donner.

Les contrôles mis en œuvre par les régions ont également fait l'objet d'une orientation préalable qui n'était que peu réalisée par le passé et en tout état de cause moins formalisée.

Les superviseurs de chaque région, dont le nombre est variable en fonction du nombre de contrôles à réaliser, ont procédé à une revue de l'activité de chaque confrère contrôlé à partir des déclarations d'activité disponibles à la CRCC, des éléments du dossier disponible également au secrétariat de la CRCC et enfin des demandes d'informations préalables remplies par les commissaires aux comptes contrôlés. Cette orientation a fait l'objet d'une note formalisée allant jusqu'à indiquer les dossiers qui devaient être examinés pour illustrer ce contrôle d'activité. Cette détermination a également pris en considération les termes des procédures de conduite qui définissent, en fonction de l'importance de l'activité commissariat aux comptes de chaque confrère, le nombre de dossiers à examiner, l'objectif étant de couvrir environ 10 % des heures de commissariat aux comptes. Cette préparation de la mission a, là aussi, mobilisé des ressources importantes au sein des CRCC.

Enfin on assiste dans les compagnies régionales à un resserrement du corps de contrôleurs, qui de ce fait acceptent de consacrer un temps plus important au contrôle qualité, et ce qui contribue à renforcer l'harmonisation des positions prises.

### 1.4 MISE EN ŒUVRE DU CONCOURS DE L'AMF

Le contrôle des commissaires aux comptes d'entités cotées ou d'OPCVM se fait avec le concours de l'AMF (article L.821-9 du code de commerce). Ainsi que l'a rappelé la décision

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

du 10 juin 2004 du Haut Conseil, l'accord qui avait été passé en 1985 entre la CNCC et la Commission des Opérations de Bourse, et renouvelé régulièrement depuis à chaque expiration, est devenu caduque avec l'entrée en vigueur de la LSF. Le Haut Conseil reconnaît également, dans cette même décision, qu'un accord pourra organiser, le cas échéant, la collaboration entre la CNCC et l'Autorité des Marchés Financiers dans le respect des compétences du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes.

En conséquence des discussions se sont engagées entre la CNCC et le service des affaires comptables de l'AMF et se sont concrétisées officiellement le 23 juin 2005, par la signature d'un protocole d'accord entre le président de l'AMF Monsieur Michel Prada et le président de la CNCC Monsieur Vincent Baillot. Les modalités de cet accord ayant été connues dès le début de la campagne de contrôle, l'AMF a participé aux chambres statuant sur les constats relatifs aux dossiers APE et OPCVM et à l'examen des procédures concernant ces cabinets. Elle a, avant chaque réunion, fait part par écrit de ses commentaires et des points qu'elle souhaitait voir aborder. Ces notes ont été communiquées aux commissaires aux comptes en séance et jointes aux appréciations de la chambre.

### 1.5 SUPERVISION DU HAUT CONSEIL

Pour les contrôles des dossiers approfondis et des procédures des cabinets ayant des mandats dans des entités d'intérêt public, des fiches administratives de liaison ont été établies par le Pôle qualité national à l'usage exclusif du secrétariat général du Haut Conseil. Elles correspondent à la synthèse à la fois de la fiche de contrôle de dossier, relatant de façon détaillée les constats du contrôleur et les réponses écrites des commissaires aux comptes contrôlés, et les positions prises par les chambres lors de la réunion contradictoire d'examen des fiches de contrôle.

Ces fiches devaient répondre à la demande du Secrétariat général du Haut Conseil de faire mieux apparaître la motivation des différentes positions prises.

Le secrétaire général et ses collaborateurs ont engagé une supervision des contrôles réalisés par la CNCC et par les CRCC. A cet effet leur ont été communiqués et en accord avec leur demande :

- les fiches administratives de liaison,
- les fiches de contrôle de dossiers et de procédures et les fiches de conclusions,
- les rapports de supervision établis par le pôle qualité/comité qualité dans le cadre de l'examen d'une sélection de dossiers de contrôle dans chaque CRCC, et le suivi qui en a été fait.

A partir de ces documents un certain nombre de dossiers de contrôle ont été examinés qu'ils aient été réalisés par la structure nationale, les structures pluri-régionales ou régionales. Cet examen, actuellement en cours, est effectué exclusivement au pôle qualité de la CNCC où l'ensemble de la documentation a été réunie.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006												
	nbre associés total	nbre d'associés contrôlés (1)	nbre mandats du cabinet					dossiers contrôlés			Autres dossiers	
			APE	OPCVM	EIP	Autres	Total	APE contrôlés	OPCVM contrôlés	EIP contrôlés		
Cumul des 3 cabinets	336	194	418	2 999	2 542	13 503	19 462	49	5	25	386	
31 cabinets ayant plus de 5 associés	297	139	73	664	170	6 374	7 281	22	6	11	257	
Cabinets détenant plus de 3 mandats APE (7)	27	16	26	34	25	967	1 052	8	0	0	31	
Autres cabinets EIP (130)	269	142	141	115	179	7 967	8 402	94	4	35	243	
Autres contrôles effectués en région (1 067 cabinets)	(ND)	1 406	(ND)	(ND)	(ND)	(ND)	(ND)	-	-	-	2 650	

ND : non déterminé

(1) On rappellera que le contrôle des associés des différents cabinets a pu être programmé sur 2 ans compte tenu du nombre d'associés concernés dans une même Compagnie régionale. Par ailleurs certains associés ne sont pas signataires de mandats au nom de la personne morale et ne font donc pas l'objet d'un contrôle de qualité

Le tableau ci-dessus présente l'étendue des contrôles mis en oeuvre selon les diverses modalités développées dans ce rapport. Les résultats concernant les 31 cabinets ayant plus de 5 associés s'entendent hors des 3 cabinets ayant le plus grand nombre de mandats. Parmi les autres cabinets contrôlés lors de la campagne il est apparu intéressant d'identifier ceux qui par ailleurs détiennent plus de 3 mandats APE.

Les totaux des mandats et des dossiers contrôlés n'ont pas de signification en raison du co-commissariat aux comptes.

Par ailleurs certains dossiers ont été contrôlés sans qu'une approche du cabinet ne soit mise en oeuvre, notamment lorsque ces mandats étaient signés par des associés appartenant aux 6 cabinets ayant un nombre important de mandats et pour lesquels les procédures seront revues sur les prochains exercices.

Page 7/ 50

Annexe 4.6. (suite)

juillet 2006

**1.6.2 Etendue des contrôles par secteur**

	Dossiers examinés dans le cadre du contrôle EIP				Orientations du H3C
	Dossiers traités par des cabinets membres d'un réseau	Dossiers traités par des cabinets non membres d'un réseau	Dossiers « mixtes » <sup>(1)</sup>	otal	
Sciétés cotées <sup>(2)</sup>	28	25	66	119	129
Banques et mutuelles <sup>(3)</sup>	11	39	30	80	100
BM	13	9		22	15 à 20
Hiales franqises de sociétés cotées étrangères	7	1	1	9	10
Associations faisant appel à la générosité du public (AGP)	3	5		8	8 dont 4 AGP
Sciétés de distribution non cotées			3	3	2 enseignes
<b>Total</b>	<b>62</b>	<b>79</b>	<b>100</b>	<b>241</b>	

<sup>(1)</sup> par dossiers mixtes on entend des dossiers où l'un des commissaires aux comptes est membre d'un réseau alors que l'autre ne l'est pas

<sup>(2)</sup> dont 3 entreprises de distribution

<sup>(3)</sup> dont 7 banques cotées non comprises dans le chiffre de 119

Il convient de préciser les répartitions des dossiers de sociétés cotées :

	Dossiers hors établissements de crédit	Banques cotées
Introductions récentes	18	-
Recontrôles	15	-
Rotations	86	7
<b>Total</b>	<b>119</b>	<b>7</b>

L'écart sur l'ensemble des sociétés cotées entre la planification provisoire et sa réalisation s'explique par les changements intervenus dans le collège des commissaires aux comptes et en accord avec la possibilité prévue par les procédures de conduite dans ce cas de différer le contrôle.

Le programme plus restreint qu'initialement prévu sur les entités non cotées s'explique par :

- une sélection à l'origine de dossiers n'appartenant pas au secteur de l'assurance (courtiers, GIE de charges, mutuelles livre 3),
- une sélection d'entités sans activité,
- un changement de commissaires aux comptes,
- un report du contrôle de dossiers signés par des commissaires aux comptes appartenant à des cabinets devant faire l'objet d'un examen centralisé en 2005/2006 ou 2006/2007.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

En raison des calendriers toujours très serrés de mise en œuvre du contrôle de qualité il n'a pas été possible de procéder au remplacement de ces dossiers lorsque les raisons précisées ci-dessus ont été connues.

### 1.6.3 Moyens consacrés par la profession au contrôle qualité et intervenants

	Contrôles nationaux		Contrôles délégués en régions		Total
	EIP	OPCVM	EIP	Autres <sup>(1)</sup>	
<b>Nombre de :</b>					
- Commissaires aux comptes contrôlés	162	15	81	1 897	(7)
- Dossiers	149	22	70	3 570	3 811
- Contrôleurs	164	17	47 <sup>(8)</sup>	640	858 <sup>(8)</sup>
<b>Heures de contrôle :</b>	<b>25 000</b>	<b>1 450</b>	<b>4 986</b>	<b>45 297</b>	<b>76 733</b>
- Contrôleurs <sup>(2)</sup>	13 400	700	2 910	18 975	35 985
- Superviseurs <sup>(3)</sup>	4 200	350	760	3 850	9 160
- Organisation et suivi des contrôles <sup>(4)</sup>	4 100	110	460	12 544	17 214
- Chambres qualité <sup>(5)</sup>	1 400	210	384	4 488	6 482
- Formation des contrôleurs <sup>(6)</sup>	1 900	80	472	5 440	7 892

Il convient de préciser que le temps consacré par les commissaires aux comptes contrôlés au contrôle de qualité ne figure pas dans ce tableau dans la mesure où ce dernier est difficilement quantifiable. Ils sont en pratique probablement très significatifs conduisant globalement la profession à consacrer 100 000 heures au contrôle de qualité.

- (1) Ces données sont issues des questionnaires d'enquête renseignés par les CRCC. On notera par ailleurs que les heures de contrôles réalisées dans le cadre des contrôles régionaux ne sont pas toutes directement rémunérées, le bénévolat en représentant plus du tiers.
- (2) Ces heures correspondent au temps attribué aux contrôleurs pour réaliser le contrôle (dossier et procédures) ; cependant, dans le cadre des contrôles nationaux ce temps est majoré de 33 % pour prendre en compte les dépassements.
- (3) Pour les contrôles « nationaux », le pôle qualité de la CNCC réalise la supervision des dossiers établis par les contrôleurs, la préparation des fiches de synthèse et assiste aux réunions de chambre. Au niveau régional et pluri-régional, il s'agit également du temps consacré à la revue des dossiers établis par les contrôleurs, ainsi que du temps passé par le pôle qualité / comité qualité à l'homogénéisation des conclusions ou pour certains contrôles de dossiers EIP délégués dans les pluri-régions à une supervision directe également.
- (4) Ce volume d'heures comprend l'organisation et la planification des interventions. Il s'agit à la fois d'un temps de secrétariat administratif, mais également du temps de préparation des missions consacrée par les superviseurs et les délégués régionaux qualité dans chaque région. De même au niveau national il prend également en considération la préparation par les responsables techniques du pôle qualité et la coordination nécessaire

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

avec les différentes régions. Il comprend également les travaux réalisés par le pôle qualité, en matière de mise à jour des supports méthodologiques de contrôle, de rédaction du rapport annuel d'activité et d'analyse des questionnaires d'enquête ressortant des contrôles régionaux.

- (5) Cette rubrique intègre les temps de préparation et de présence aux réunions de l'ensemble des chambres qualité ainsi qu'aux réunions plénières des différentes commissions.
- (6) Cette rubrique représente le temps de présence des contrôleurs aux séminaires, ainsi que le temps consacré par les responsables techniques du pôle qualité à la préparation et à l'animation de ces séminaires.
- (7) Le total n'est pas pertinent puisque les mêmes confrères sont contrôlés à différents titres. Par ailleurs pour les contrôles EIP et OPCVM on raisonne essentiellement par cabinet.
- (8) Dont 10 contrôleurs effectuant des contrôles de dossiers dits nationaux et donc déjà comptés dans les 164 contrôleurs.

### ▪ **Budgets de contrôle**

Les budgets alloués aux contrôles des dossiers EIP sont déterminés, essentiellement en fonction des budgets de contrôle dont disposent les commissaires aux comptes pour le contrôle des comptes annuels et consolidés de la société contrôlée, ainsi que, dans une moindre mesure les budgets de contrôle des filiales consolidées. En effet le contrôle des diligences mises en œuvre sur un dossier s'accompagne également d'une appréciation de celles mises en œuvre dans certaines des filiales les plus importantes du groupe et ce notamment lorsque la société mère a une activité quasi unique de holding.

Ces budgets prennent en considération :

- la préparation du contrôle et sa réalisation chez le ou les confrères concernés,
- la rédaction de la fiche de contrôle de dossier,
- la finalisation de cette fiche en concertation avec le pôle qualité de la CNCC,
- la présentation contradictoire aux commissaires aux comptes contrôlés,
- la participation à la réunion de la chambre qualité.

Ces budgets dépendent donc de la taille du dossier contrôlé et vont de 24 H à plus de 300 H. Pour les dossiers importants deux contrôleurs qualité peuvent être nommés.

Il peut également être fait appel, en accord avec les procédures de conduite du contrôle de qualité déjà mentionnées, à des contrôleurs qualité assistants qui sont des collaborateurs expérimentés de cabinets, diplômés d'expertise comptable ou possédant le certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes, et ayant une expérience significative du contrôle de sociétés cotées. Ils interviennent toujours avec un contrôleur qualité associé de leur cabinet, qui reste seul signataire de la fiche de contrôle de dossier. Leur candidature, comme pour tous

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

les contrôleurs qualité, a au préalable été acceptée par l’Institution. Leur affectation aux contrôles respecte les mêmes règles d’indépendance que celles prévues pour les contrôleurs qualité. Cette année 33 contrôleurs qualité assistants ont participé à ces contrôles, ils sont compris dans les 164 contrôleurs indiqués dans le tableau ci-dessus.

Les budgets de contrôle de dossiers sont complétés d’un temps à affecter au contrôle des procédures. Ce temps dépend de l’importance du cabinet et varie de 6 H à 20 H. Il se décompose de la même façon que pour le contrôle d’un dossier.

Pour les 3 cabinets les plus importants contrôles cette année, l’analyse et le contrôle des procédures ont été effectués de façon centralisée au siège de ces cabinets. Cette analyse descriptive a été validée par des tests plus ou moins étendus sur les éléments décrits, sachant que par ailleurs l’application de la méthodologie d’audit, qui doit dans tous les cas être en accord avec le référentiel normatif applicable en France, a été vérifiée sur l’ensemble des dossiers sélectionnés. Les temps ainsi consacrés à l’examen centralisé des procédures de ces 3 cabinets ont été au total de 400 H.

Pour le contrôle des OPCVM les budgets sont plus forfaitaires et dépendent de l’importance de l’OPCVM contrôlé, de ses caractéristiques, et du nombre de publications auquel il est astreint (de 8 H à 25 H). Pour les cabinets dont les mandats OPCVM n’avaient pas fait l’objet de contrôle au cours des années précédentes, une analyse des procédures propres à l’activité OPCVM a également été menée. Le secteur des OPCVM est souvent un secteur d’activité à part dans les cabinets qui de plus répond à une réglementation particulière. C’est pourquoi il est apparu intéressant à la commission qualité EIP de la CNCC qu’une appréciation plus générale puisse être portée sur la façon dont les OPCVM sont traités au sein d’un cabinet. Cette démarche se justifie aussi par le nombre important d’OPCVM existants en France et donc l’impossibilité d’approcher ce secteur uniquement par le contrôle des dossiers. Elle a été réalisée dès la mise en œuvre par la CNCC du contrôle des OPCVM.

Les budgets de contrôle affectés à l’examen de l’activité des commissaires aux comptes, personnes physiques, retenus dans chaque région sont fixés en fonction du nombre de mandats de commissariat aux comptes qu’ils signent soit en nom personnel soit en tant que représentant de la personne morale titulaire dont ils sont associés. Ces budgets sont définis dans les procédures de conduite du contrôle de qualité adoptées par le Conseil National de décembre 2004 et varient de 4 H pour un commissaire aux comptes signant moins de 5 mandats à 4 jours et plus pour un commissaire aux comptes signant plus de 100 mandats.

Le contrôle de l’activité de chaque commissaire aux comptes est bien entendu réalisé dans le cadre du cabinet dans lequel il exerce. Il comprend donc une analyse des procédures et une vérification de leur application et de l’application de la méthodologie d’audit sur une sélection de dossiers représentatifs de l’activité du commissaire aux comptes contrôlé.

### ■ Temps de supervision interne

La supervision interne du contrôle qualité est adaptée à chacune des modalités du contrôle de qualité. Elle est réalisée par des commissaires aux comptes pour les contrôles mis en œuvre par les compagnies régionales ou délégués à des pluri-régions et par les responsables techniques du pôle qualité de la CNCC, pour les contrôles directement traités au niveau national, et qui sont également des diplômés.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

La supervision des contrôles commence dès leur préparation par l'affectation des contrôleurs et la définition de leur mission. Elle est ensuite effective au cours de la mission de contrôle sur place du contrôleur lorsque des difficultés interviennent ou lorsque la mission ne peut être réalisée telle qu'elle a été précédemment définie. Elle intervient enfin à réception des dossiers de contrôle afin de veiller à l'homogénéisation des documents conclusifs et recommandations proposées avant que les dossiers ne soient présentés aux chambres qualité.

### ▪ Chambres qualité

Des chambres qualité se réunissent selon des modalités adaptées pour arrêter les conclusions définitives des contrôles qualité. C'est donc une décision collégiale basée sur les éléments du débat contradictoire.

Pour les dossiers coordonnés directement par le pôle qualité de la CNCC les chambres se réunissent à la Compagnie nationale et sont en général composées de 4 membres pour l'ensemble des dossiers à l'exception des OPCVM où les chambres sont en général de 3 membres. Ces chambres sont placées sous la présidence d'un président de séance, généralement un membre élu de la profession ou un commissaire aux comptes ayant une expérience importante dans le fonctionnement du contrôle de qualité. Elles se tiennent en présence des commissaires aux comptes contrôlés, du contrôleur ayant effectué le contrôle et du responsable technique du pôle qualité qui a suivi le dossier. Cependant lorsque les fiches de contrôle ne comportent pas de problématiques importantes et que les commissaires aux comptes en sont d'accord la chambre ne se tient pas et la procédure contradictoire reste écrite. Lors de ces chambres sont examinés à la fois les constats ressortant de l'examen des procédures. Pour les 3 cabinets les plus importants des chambres spécifiques se sont tenues pour l'examen de leurs procédures.

L'AMF, et plus précisément son service des affaires comptables, est représentée lors des chambres statuant sur les dossiers faisant appel public à l'épargne et les OPCVM, et participe au débat contradictoire.

Pour les contrôles de dossiers EIP délégués dans les pluri-régions le principe est le même. Pour assurer la cohérence de ces différentes chambres un membre du pôle qualité national et dans certains cas un membre du comité qualité ont également été présents.

Pour les contrôles menés par les différentes compagnies régionales, les chambres qualité ont délibéré en l'absence des confrères mais ont obtenu leurs observations et leurs commentaires postérieurement. Par ailleurs dans les cas les plus difficiles les commissaires aux comptes ont été reçus par le président de la Compagnie régionale et/ou le délégué régional qualité. La composition de ces chambres qualité est variable selon les régions. Elles sont en règle générale composées d'élus du conseil régional et y participent en tant que de besoin les contrôleurs et les superviseurs concernés.

Les remarques issues de l'examen d'un certain nombre de conclusions par les membres du comité qualité et du pôle qualité ont été analysées selon les cas par les délégués régionaux ou les superviseurs. Des éléments complémentaires d'informations ont pu être demandés aux contrôleurs et aux commissaires aux comptes contrôlés.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

### 2. PRÉSENTATION DES RÉSULTATS DE LA CAMPAGNE

Nous reprenons ici la synthèse des conclusions et des recommandations importantes formulées, en distinguant les différents secteurs retenus dans la décision du Haut Conseil. Les résultats des contrôles régionaux seront traités dans une partie séparée même s'ils contribuent bien entendu à l'opinion globale que l'on peut avoir sur un cabinet. Rappelons également que la restitution des résultats doit rester anonyme et que c'est la raison pour laquelle il ne sera pas fait de regroupement par cabinet.

#### 2.1 PROCÉDURES DES CABINETS « EIP »

##### 2.1.1 Méthodologie appliquée

Il a été procédé à :

- un contrôle des procédures portant sur 3 cabinets parmi les 9 cabinets ayant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées réalisé de façon centralisée par un contrôleur et un permanent du pôle qualité,
- pour les 168 autres cabinets contrôlés sur cette campagne : un contrôle des procédures mené lors du contrôle du dossier sélectionné,
- des tests d'application ont accompagné l'examen critique de ces procédures,
- pour les 6 autres cabinets importants pour lesquels les procédures seront revues au cours d'une des 2 prochaines campagnes il a été vérifié, lors des contrôles de dossiers et à partir d'un questionnaire adapté que les procédures précédemment décrites étaient toujours appliquées,
- dans tous les cas, la vérification de l'application de la méthodologie d'audit pour l'ensemble des associés des cabinets ayant fait l'objet d'un examen des procédures cette année.

Pour rapprocher le nombre d'examens des procédures effectués sur des cabinets EIP, de la statistique présentée dans le tableau du § 1.6.3, il faut tenir compte des éléments suivants :

- certains commissaires aux comptes sont contrôlés pour différents types de dossiers EIP,
- pour d'autres leurs procédures ont fait l'objet d'un examen récent et sur cette campagne seul un suivi des recommandations précédemment formulées a été effectué.

La répartition du contrôle des procédures réalisé simultanément au contrôle des dossiers est la suivante :

EIP nationaux	126
OPCVM	5
EIP délégués	40
<b>Total</b>	<b>171</b>

Page 13/ 50

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

Un questionnaire spécifique a été établi. Les cabinets concernés devaient le remplir préalablement à la visite du contrôleur qualité. Ce dernier devait valider les réponses apportées et réaliser des tests.

Les thèmes abordés lors de ce contrôle sont les suivants :

- structure du cabinet,
- réseau et groupement,
- éthique,
- ressources humaines,
- acceptation et maintien des missions,
- outils méthodologiques,
- contrôle qualité de la mission,
- contrôle qualité du cabinet.

Il convient de préciser que ces thèmes principaux sont déclinés en plusieurs sous-thèmes faisant l'objet de recommandations.

### 2.1.2 Appréciation générale

Les conclusions des chambres qualité ont toujours été positives même si des améliorations plus ou moins importantes ont pu être souhaitées dans certains cas.

Par ailleurs, dans 1 cas la chambre n'a pas conclu, le confrère exerçant seul et n'ayant qu'un seul mandat.

### 2.1.3 Recommandations

L'analyse des procédures fait apparaître d'une façon générale que pour les cabinets comptant plus de 5 associés (34 cabinets concernés au cours de cette campagne), les procédures sont davantage formalisées que dans les autres, étant également souligné que dans les cabinets de plus de 5 associés de grandes disparités existent.

Cette situation s'explique par le fait que dans les cabinets comptant peu d'associés, la formalisation des procédures ne revêt pas la même acuité. Par ailleurs, aujourd'hui aucun dispositif normatif n'existe dans le référentiel français, à l'exception de la norme 2-103 qui prévoit que :

*.04- « le cabinet définit et met en œuvre des politiques et des procédures de contrôle de qualité afin que toutes les missions soient réalisées selon les normes de la profession ».*

*.05- « les politiques et procédures de contrôle de qualité d'un cabinet, ainsi que leur nature, leur étendue et leur calendrier de mise en œuvre, dépendent de nombreux facteurs, tels que sa taille et l'importance de ses missions, sa dispersion géographique, son organisation, ainsi que les considérations de coût. Les politiques et les procédures mises en œuvre par chaque cabinet reflètent donc ces différences.*

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

Les recommandations qui ressortent de l'appréciation des procédures des cabinets ont porté plus particulièrement sur les points suivants :

### ■ **Vérification de l'indépendance et incompatibilités**

Les procédures en matière de vérification des règles d'indépendance sont adaptées aux différentes structures de cabinets. Les recommandations formulées n'ont porté que sur des aspects de formalisation et les discussions avec les confrères ont permis de confirmer qu'ils effectuent des recherches pour détecter d'éventuelles incompatibilités.

Dans les cabinets les plus structurés l'indépendance est formalisée de la manière suivante, sachant que ces différents éléments peuvent se combiner :

- insertion d'une clause relative à l'indépendance dans les contrats de travail ; ces clauses varient en fonction des règles imposées par les cabinets. Elles vont jusqu'à indiquer l'interdiction de détenir certains titres pour les intervenants sur les dossiers,
- signature d'une déclaration annuelle d'indépendance pour tous les intervenants,
- déclaration du portefeuille de titres détenus avec engagement de mise à jour lors de chaque acquisition,
- existence d'une charte d'indépendance rappelant les principes à respecter.

### ■ **Acceptation et maintien des missions**

Cette phase préalable à la mise en œuvre de la démarche d'audit n'est pas toujours formalisée car pour de nombreux confrères elle est implicite. Aussi à l'occasion de l'analyse des procédures cette nécessité de documenter la décision prise a été rappelée.

Quand elle est formalisée, cette procédure reprend les principaux points suivants : indépendance, existence éventuelle de situations d'incompatibilités, renseignements chiffrés relatifs à la société, activité de la société, produits, concurrents, risques, informations sur le commissaire aux comptes précédent, compétence et intégrité de la direction, informations concernant les honoraires et le taux de réalisation, fourniture de missions autres que l'audit, recours à des services autres que l'audit.

Quand le cabinet est membre d'un réseau il s'informe auprès des membres de son réseau pour identifier la nature des missions éventuelles déjà réalisées auprès du client potentiel.

### ■ **Formation**

Les recommandations sur la mise en œuvre des actions de formation dans les cabinets ont pu concerner :

- soit globalement la définition ou la formalisation d'un plan de formation pour chaque collaborateur,
- soit des formations plus spécifiques comme en matière d'audit bancaire.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

Enfin, dans certains cas qui restent marginaux, la nécessité de respecter l'obligation annuelle de formation a été soulignée.

La formation aux normes IFRS a, quant à elle, fait l'objet d'une attention particulière lors de ce contrôle, sachant que la connaissance pratique de l'application de ces normes peut être assez différente selon les structures d'exercice. Les recommandations formulées ont concerné les signataires de mandats ainsi que leurs collaborateurs.

### ▪ Lettre de mission

Rares sont les cabinets qui ne rédigent jamais de lettre de mission. En effet, la plupart des recommandations formulées demandent à systématiser l'envoi d'une lettre de mission quand les cabinets ne l'ont mise en place que pour leurs nouveaux clients.

### ▪ Revue indépendante

Les chambres ont été amenées à formuler des recommandations sur la nécessité d'effectuer une revue indépendante, au moins sur les dossiers pouvant être considérés comme à risque. Il convient de rappeler que cette procédure n'a pas de caractère obligatoire dans le référentiel de la CNCC. La norme 2-103 indique que « *le processus de revue des travaux peut également nécessiter notamment en cas de mission complexe et importante, l'intervention de personnels n'ayant pas par ailleurs participé à la mission, chargés de mettre en œuvre certaines procédures de contrôle de qualité complémentaires avant la signature du rapport.*

En matière de revue indépendante, les résultats sont très hétérogènes. La majeure partie des cabinets les plus petits, n'effectue pas de revue indépendante ou alors de manière très informelle en évoquant des difficultés d'appréciation avec les autres associés de la structure.

Un certain nombre de cabinets n'ont recours à une revue indépendante qu'en cas de problèmes particuliers (difficultés d'opinion, réserves, refus...).

A l'opposé, certains cabinets systématisent la revue indépendante à tous les rapports engageant la responsabilité du cabinet.

## 2.2 EXAMEN DES DOSSIERS DE SOCIÉTÉS COTÉES (hors établissements de crédit)

### 2.2.1 Appréciations rendues

Le contrôle des sociétés cotées a concerné cette année 119 dossiers. Les contrôles ont porté sur le dernier exercice clos pour lesquels les comptes ont été approuvés, c'est-à-dire dans la plupart des cas une clôture au 31 décembre 2003.

L'examen de ces dossiers a permis d'apprécier les aspects suivants :

- la compatibilité des prestations autres que l'audit avec les règles déontologiques en vigueur,

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

- l'opinion formulée et la qualité du dossier d'audit, notamment à travers l'évaluation des diligences professionnelles mises en oeuvre et le respect du référentiel normatif de la CNCC du 3 juillet 2003,
- l'application des principes comptables, la qualité de l'information comptable.
- **Appréciation de la compatibilité des prestations autres que l'audit rendues avec les règles déontologiques**

L'examen des prestations autres que l'audit a été mené en prenant en compte les axes d'analyses suivants :

- les mesures mises en place par chaque commissaire aux comptes au sein de son cabinet afin de fiabiliser le processus d'acceptation d'une mission ont été appréciées,
- à partir de l'état d'inventaire des prestations, établi par chaque commissaire aux comptes, et de l'information donnée aux actionnaires dans les documents de référence, la compatibilité des prestations fournies a été vérifiée sur l'ensemble des dossiers de la campagne.

L'examen réalisé sur chaque dossier a pour objectif de s'assurer que lorsque des prestations sont réalisées, soit par le commissaire aux comptes, soit par une entité membre de son réseau, elles ne sont pas interdites ou de nature à avoir une incidence sur son indépendance ou l'apparence de son indépendance.

Des prestations autres que l'audit ont été déclarées dans 47 dossiers.

Dans 37 dossiers, la chambre a estimé que les prestations réalisées n'appelaient pas de remarque particulière.

Dans les autres cas, ce qui représente 10 dossiers, il a été considéré que la compatibilité déontologique de certaines prestations avec la mission de commissariat aux comptes pouvait être remise en cause à la lecture de l'article L. 822-11 du code de commerce, ainsi que des dispositions d'application de l'article 33 du code de déontologie professionnelle en vigueur en 2003.

Ces prestations ont été analysées comme suit :

### 1. *Prestations interdites*

Les prestations suivantes ont été qualifiées d'interdites :

- un commissaire aux comptes a participé à l'élaboration des comptes consolidés d'une société contrôlée et un membre de son réseau à l'établissement de la liasse fiscale de cette même société,
- un commissaire aux comptes a établi les liasses de consolidation de 3 sociétés d'un groupe dont il est commissaire aux comptes, étant précisé qu'il n'est pas commissaire aux comptes de ces entités et que les commissaires aux comptes de ces dernières ont validé les

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

liasses de consolidation,

- un cabinet d'avocats a assisté une société dans le cadre d'un litige alors qu'il fait partie du réseau d'un des commissaires aux comptes de cette société.

Il a été demandé aux commissaires aux comptes de veiller à ce que ce type de prestations soit immédiatement arrêté et à défaut d'en tirer les conséquences sur le maintien de leur mandat.

Dans le cas de la participation à l'établissement des comptes consolidés, il a également été :

- demandé au commissaire aux comptes concerné d'informer la Compagnie nationale des commissaires aux comptes des mesures prises par la société pour l'établissement de ses comptes consolidés,
- décidé de procéder au recontrôle de ce dossier à deux ans.

Le commissaire aux comptes a depuis informé la Compagnie nationale qu'il avait démissionné de son mandat et que la société avait désormais recours à un prestataire externe pour l'établissement des comptes consolidés et qu'elle avait également recruté un directeur financier ayant une grande expérience des problématiques liées aux comptes consolidés.

### *2. Prestations considérées comme incompatibles d'un point de vue déontologique*

Les prestations qualifiées comme étant incompatibles d'un point de vue déontologique ont concerné des missions effectuées :

- soit par le réseau du commissaire aux comptes sur des filiales étrangères,
- soit antérieurement à la loi de sécurité financière.

L'appréciation de ces prestations a été effectuée sur la base de l'article L.822-11.1, alinéa 2 du code de commerce et des dispositions d'application de l'article 33 § 05 du code de déontologie professionnelle en vigueur en 2003.

Les prestations suivantes, bien que leur nature puisse être discutée, n'ont pas été jugées comme étant susceptibles de porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes eu égard au montant d'honoraires qu'elles représentent et à l'absence d'impact significatif sur les comptes consolidés :

- prestation d'assistance, par un membre du réseau du commissaire aux comptes, à l'établissement de déclarations de revenus des expatriés d'une filiale américaine,
- fourniture d'un logiciel d'aide à l'auto-évaluation du contrôle interne,
- mission d'externalisation, réalisée par un membre du réseau du commissaire aux comptes, pour des filiales étrangères,
- réalisation, par un membre du réseau du commissaire aux comptes, du secrétariat juridique d'une filiale étrangère, établissement des déclarations fiscales annuelles et conseils en matière fiscale et sociale,

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

- mission d'assistance, par des membres du réseau, pour des sociétés étrangères en matière administrative, fiscale, juridique et sociale,
- mission de diagnostic et de faisabilité de paramétrage, sous un logiciel de consolidation du marché des reportings de données prévisionnelles consolidées.

Une mission d'assistance au choix d'un système d'information de gestion comptable et financière et d'établissement de déclarations de TVA pour le compte d'une filiale étrangère a quant à elle été jugée de nature à porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes. Pour ce dossier, la chambre a demandé à être destinataire de la nature des prestations réalisées sur 2004 et 2005. Le commissaire aux comptes a confirmé l'arrêt de ces prestations et l'analyse des prestations réalisées sur 2004 et 2005 n'appelle plus de remarque.

D'une façon générale, il a été demandé aux commissaires aux comptes d'analyser de façon restrictive ce type de prestations, conformément aux dispositions de la Loi de sécurité financière.

Par ailleurs sur un dossier, le Haut Conseil a été saisi sur la question suivante : deux cabinets de commissaires aux comptes peuvent-ils être considérés comme indépendants dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes compte tenu du fait que le mari de la signataire pour le cabinet B est associé dans le cabinet A. Le Haut Conseil a conclu que la situation exposée ne constituait pas une situation interdite par la loi. Il a néanmoins été indiqué que le lien familial existant pouvait nuire à la qualité de la conduite de la mission et risquait également de porter atteinte à l'apparence d'indépendance des co-commissaires aux comptes. En conséquence le Haut Conseil préconise la mise en place de mesures de sauvegarde telles que la nomination dans le cabinet A d'un deuxième associé ou le changement de signataire, la vérification de l'absence d'intervention au niveau du cabinet B du conjoint sur le dossier en question.

### ■ **Appréciation de l'opinion formulée**

Pour 104 dossiers il a été considéré que l'opinion formulée était appropriée.

Pour 15 dossiers il a été estimé que certains éléments étaient de nature à avoir un impact sur l'opinion formulée.

#### *1. Constats ressortant de l'audit réalisé par les commissaires aux comptes*

Dans 7 dossiers, il a été considéré que les commissaires aux comptes auraient dû s'interroger sur les conséquences sur leur opinion des points relevés lors de leur audit et qui ont porté sur les thèmes suivants :

- un risque de non recouvrement d'une créance et du risque pesant sur la continuité d'exploitation, du fait notamment de l'incertitude relative à la finalisation des opérations de restructurations financières en cours. Sur ce dossier les commissaires aux comptes avaient émis une réserve, dans leur rapport général et dans leur rapport sur les comptes consolidés. Cependant, ils ne l'avaient pas chiffrée or les créances concernées représentaient un montant de 4 M€ (capitaux propres des comptes individuels 8 M€ et résultat de l'exercice 0,3 M€),

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

- l'évaluation d'un écart d'acquisition (2 dossiers). Dans un cas, c'est la comptabilisation en tant que correction d'erreur (avec comme contrepartie l'écart d'acquisition), d'une perte, relative à un contrat à long terme repris dans le cadre de l'acquisition d'une activité intervenue en 2002, qui a été remise en cause (l'impact sur le résultat 2003 était de 1 M€, soit 13 % du résultat net consolidé). Dans le second, une société a, dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, constaté un écart d'acquisition sans effectuer préalablement une analyse des passifs et des actifs identifiables. Ce traitement a induit une sous-évaluation des impôts différés actifs de l'ordre de 5,6 M€ et par voie de conséquence de l'écart d'acquisition, ainsi que de l'amortissement associé,
- l'absence de dépréciation de titres de participation et l'absence de cohérence entre l'évaluation ainsi retenue pour les titres dans les comptes individuels et pour les écarts d'acquisition correspondants dans les comptes consolidés (2 dossiers),
- la limitation d'accès, opposée aux commissaires aux comptes, à l'information sur les litiges pendents d'une société avec l'administration fiscale, ainsi qu'aux procédures pénales dont faisait l'objet le président directeur général. Dans le cas présent les commissaires aux comptes n'ont pas pris en compte dans l'expression de leur opinion la limitation imposée par les dirigeants dans l'accès à certaines informations, étant précisé que les dossiers des commissaires aux comptes ne comprenaient pas une documentation suffisante sur les litiges concernés,
- l'évaluation de travaux en cours, ainsi que de pertes à terminaison, dans un contexte de remise en cause de la fiabilité du contrôle interne.

### 2. *Principes comptables à revoir*

Dans 4 dossiers, il a été considéré que les principes comptables suivants étaient de nature à avoir un impact significatif sur les comptes et devaient être revus :

- la reconnaissance du chiffre d'affaires sur des contrats à long terme. Dans le cas présent la non application par la société, pour trois contrats de la méthode suivie sur tous les autres, ce qui a eu pour effet de majorer le chiffre d'affaires de 20,7 M€, soit 6% du chiffre d'affaires du groupe,
- la qualification de contrats de location (location simple ou location financement) et le traitement comptable associé. Ainsi, la qualification en contrats de location simple a eu pour conséquence la minoration de l'actif et de l'endettement de la société, étant également précisé que l'assimilation à des contrats de location financement aurait rendu immédiatement exigible un emprunt, du fait des clauses de remboursement anticipé de l'emprunt,
- l'absence de comptabilisation d'impôts différés passifs sur éléments incorporels dans le cadre de l'évaluation des éléments identifiables lors de l'acquisition d'une entreprise. Dans ce cas la société n'avait pas comptabilisé d'impôts différés passifs sur des fonds de commerce issus de rachats d'entreprises considérant que ces derniers n'étaient pas cessibles indépendamment des entreprises acquises,
- l'absence de comptabilisation d'une provision au titre du risque de paiement des primes de

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

remboursement sur Océanes alors que le cours de l'action avait baissé et rendait ce remboursement probable (l'impact était de 5 M€, 25% du résultat des comptes individuels et 12 % du résultat consolidé). La provision correspondante a été enregistrée lors des comptes semestriels suivant la clôture contrôlée,

- le traitement comptable des engagements en matière de publi-promotions, la problématique portait sur le délai d'annulation de ces charges à payer fixé par le groupe à 2 ans. Or ces dernières ont la nature de dettes certaines et sont régies par la prescription commerciale et donc devraient être conservées au bilan 10 ans (l'impact portait sur 14 % du résultat des comptes individuels).

Par ailleurs dans 2 cas, la remise en cause du principe comptable adopté s'est accompagnée d'une insuffisance de la qualité de l'information comptable diffusée qui devait également être prise en compte dans l'opinion.

La chambre a souhaité saisir la commission des études comptables afin de clarifier les divergences d'interprétation sur les thèmes suivants :

- la qualification d'un contrat de location faisant suite à une cession bail : location simple ou location financement, sachant qu'il s'agissait bien souvent de cas d'espèces. La commission a dans sa réponse précisé les éléments à prendre en compte pour la qualification des contrats afin de savoir notamment si l'opération modifiait en substance les risques et avantages détenus par le cédant avant l'opération,
- l'appréciation du caractère cessible attaché aux fonds de commerce / droits aux baux, mis en évidence lors de la détermination de la juste valeur de sociétés acquises par une enseigne de distribution ; le caractère cessible entraînant la constatation d'impôts différés. La commission a confirmé que ces fonds de commerce / droits aux baux étaient cessibles indépendamment de l'activité exercée et que dans ces conditions la détermination de la juste valeur des entreprises acquises devait donner lieu à la constatation d'impôts différés.

### 3. *Information financière insuffisante*

Dans 6 dossiers (étant rappelé que pour 2 de ces dossiers un problème de principes comptables a déjà été analysé ci-dessus), il a été considéré que l'information financière était significativement insuffisante et de ce fait de nature à avoir un impact sur la certification des comptes. Les informations omises portaient notamment sur les points suivants :

- la renégociation en cours de la dette bancaire,
- les incertitudes pesant sur la continuité d'exploitation,
- l'impact qu'aurait eu l'utilisation des méthodes préférentielles (retraitement des opérations de location financement, utilisation de la méthode à l'avancement) sur le bilan et le compte de résultat consolidés, ainsi que le montant des engagements en matière de contrats de location simple (montant des biens, redevances de l'exercice et cumulées, dotations aux amortissements qui auraient été enregistrées si les biens avaient été acquis,...),
- l'approche multicritères utilisée pour la valorisation des immobilisations financières par la

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

société, dans un contexte de non dépréciation de certaines participations pour lesquelles la valeur nette comptable est inférieure à la situation nette comptable des sociétés concernées,

- la nomination d'un mandataire ad hoc sur une des principales filiales,
- la comptabilisation en produit exceptionnel d'une indemnité d'assurance alors qu'il existe un litige avec la compagnie d'assurances qui conteste le montant de l'indemnisation qui n'est pas précisé dans l'annexe.

### 4. *Suivi des dossiers pour lesquels des remarques ont été formulées sur l'opinion émise*

Afin de suivre l'évolution de ces différents points, les chambres ont décidé de procéder :

- pour 6 de ces dossiers (étant rappelé que pour 2 de ces dossiers un problème de principe comptable a déjà été analysé ci-dessus) à un nouveau contrôle dans les deux ans,
- pour 1 de ces dossiers un nouveau contrôle l'année suivante,
- pour 3 de ces dossiers à un suivi particulier. Dans ce cadre la chambre a demandé à être destinataire :
  - du rapport des commissaires aux comptes sur les comptes individuels et consolidés arrêtés au 31 décembre 2005 afin de s'assurer de la prise en compte des recommandations formulées sur les annexes des comptes individuels et consolidés,
  - des comptes consolidés 2004 afin de s'assurer de la régularisation apportée à la valorisation d'un écart d'acquisition,
  - des notes de travail des commissaires aux comptes sur les litiges pendents avec l'administration fiscale et la procédure pénale dont fait l'objet le président directeur général.

Pour les 5 autres dossiers, les points concernaient des éléments corrigés ou résolus sur l'exercice 2004, c'est la raison pour laquelle il n'a pas été effectué de suivi particulier.

#### ■ **Appréciation des diligences professionnelles effectuées et de la qualité du dossier d'audit**

En complément des analyses menées précédemment il a été décidé de procéder à un nouveau contrôle dans les 2 ans du fait d'insuffisances relevées dans l'application des diligences, qui, de ce fait, ne permettent pas d'étayer correctement l'opinion émise :

- dans un cas, l'ensemble des diligences effectuées sur les comptes consolidés ont été considérées comme insuffisantes d'une façon générale,
- dans l'autre cas, c'est l'analyse de la continuité d'exploitation qui a été jugée insuffisante.

Par ailleurs dans 6 autres cas liés essentiellement à l'application des diligences professionnelles, il a été décidé de procéder à un suivi particulier afin de vérifier :

- le respect de la norme 1-201 sur la mise en œuvre du co-commissariat aux comptes par

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

l'obtention de la nouvelle répartition des travaux entre les commissaires aux comptes (3 cas),

- l'amélioration de la documentation de certains contrôles substantifs, portant notamment sur le contrôle des stocks et la revue des événements postérieurs à la clôture (1 cas),
- le traitement de l'intégration fiscale au 31 décembre 2004 (1 cas), la chambre a souhaité être destinataire d'une note technique détaillant les modalités de traitement de l'intégration fiscale en fonction des probabilités de versement des économies d'impôt aux filiales,
- le respect des normes de la CNCC en matière de rédaction des rapports (1 cas), la chambre demandant que lui soient communiqués le rapport général, le rapport sur les comptes consolidés et le rapport sur le rapport du président sur le contrôle interne.

### 2.2.2 Recommandations formulées

La vérification de la correcte application des normes professionnelles est un des objectifs du contrôle de qualité. C'est la raison pour laquelle, même si l'opinion émise par les commissaires aux comptes est appropriée, des recommandations sont formulées.

Les recommandations sont présentées suivant les différentes phases de la mission. Les principaux points mis en évidence pour chaque phase de la mission sont, d'une façon générale, récurrents d'une année sur l'autre.

#### 2.2.2.1. Comptes individuels

##### ▪ **Budget, orientation et planification de la mission**

La plupart des recommandations rappellent l'importance :

- de préciser dans le plan de mission l'analyse des risques et d'expliciter l'approche d'audit adoptée, en particulier les choix retenus en matière d'examen du contrôle interne et l'orientation des contrôles sur certains postes spécifiques,
- de consigner les termes et conditions de la mission dans une lettre de mission,
- de déterminer un seuil de signification commun aux deux commissaires aux comptes et de préciser sa détermination dans le plan de mission.

Par ailleurs, il est également recommandé dans certains cas de revoir la répartition des contrôles entre les commissaires aux comptes pour permettre aux deux commissaires aux comptes d'être effectivement impliqués sur les zones à risques et de disposer d'un budget suffisant toujours dans la même finalité.

Enfin, l'insuffisance du budget alloué au collège des commissaires aux comptes pour le contrôle des comptes individuels a également été notée sur certains dossiers.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

### ■ **Appréciation du contrôle interne**

En matière de contrôle interne, la plupart des recommandations portent sur :

- la nécessité de compléter l'examen du contrôle interne et d'intégrer l'évaluation du contrôle interne dans la démarche générale d'audit en mettant en évidence le lien entre l'évaluation de la fiabilité des procédures et le contrôle des comptes, ou de justifier de la décision de ne pas s'appuyer sur le contrôle interne,
- la nécessité de procéder à des tests de conformité ou de réaliser des sondages annuels de fonctionnement sur l'ensemble des procédures sur lesquelles les commissaires aux comptes ont décidé de s'appuyer,
- l'importance d'actualiser ou de compléter l'examen des traitements automatisés,
- la nécessité de documenter l'appréciation du risque de fraudes et d'erreurs.

### ■ **Obtention d'éléments probants**

Des recommandations ont été formulées sur la nécessité de mettre en oeuvre certaines techniques de collecte des éléments probants telles que notamment :

- l'obtention d'une lettre d'affirmation. On rappellera que l'obtention d'une lettre d'affirmation, en dehors des points généraux qu'elle traite, est demandée par les normes sur certains éléments particuliers qui sont la prise en considération de la possibilité de fraudes et d'erreurs lors de l'audit des comptes, la prise en compte des textes légaux et réglementaires, les parties liées et la continuité de l'exploitation,
- la confirmation directe de certains tiers. Il a en outre été rappelé dans la plupart des cas concernés que, lorsque cette procédure n'est pas utilisée, la position retenue doit être justifiée dans le dossier de travail.

### ■ **Documentation et étendue des contrôles portant sur l'examen des postes sensibles**

Les points abordés sont très divers mais portent, comme les années précédentes, généralement sur des zones à risques significatifs, telles que :

- le suivi de la valeur des titres de participation afin de s'assurer que les critères prévalant à leur évaluation sont définis par les sociétés lors de l'acquisition et appliqués de façon constante d'un exercice sur l'autre et l'évaluation des créances rattachées aux participations,
- la valorisation des fonds de commerce ou des immobilisations incorporelles,
- les modalités de constitution des provisions,
- les contrôles des engagements hors bilan.

Il a par ailleurs été recommandé dans certains dossiers de mieux formaliser ou d'étendre les travaux réalisés sur la revue des événements intervenus postérieurement à la clôture.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

### ▪ **Principes comptables et présentation des comptes individuels**

En matière d'examen des principes comptables suivis et de présentation des comptes annuels, les principales recommandations ont porté sur :

- certains classements comptables, notamment le classement au compte de résultat des dotations sur les provisions sur titres de participation et au bilan des actions propres (immobilisations financières ou valeurs mobilières de placement) en fonction des objectifs définis dans le programme de rachat d'actions,
- la non prise en compte du risque de versement des économies d'impôt aux filiales dans le cadre de l'intégration fiscale,
- la définition des modalités de constitution de certaines provisions pour dépréciation des titres et la justification de certaines provisions pour risques dans le cadre de l'application du règlement CRC 2000-06 sur les passifs,
- les modalités d'évaluation des stocks, ainsi que des provisions pour retours,
- la reconnaissance des revenus, notamment dans le cadre de contrats à long terme (achèvement/avancement),
- la vente de droits et intérêts d'un permis d'exploitation avec clause suspensive,
- la prise en compte de frais de prospection préalables à l'obtention d'un permis d'exploitation, ainsi que le provisionnement des coûts de démantèlement d'installations pétrolières.

Par ailleurs, les chambres devant les divergences d'interprétation rencontrées ont souhaité saisir la Commission des études comptables sur les points suivants :

- la comptabilisation en charges à étaler de coûts de pré-ouverture. La commission a estimé que la comptabilisation en charges à étaler pouvait être admise si la société était en mesure de démontrer le lien direct entre les coûts engagés et l'ouverture des établissements, ainsi que la rentabilité globale de l'opération,
- le rattachement d'une rémunération exceptionnelle des dirigeants au coût d'acquisition de titres. La commission a précisé que cette rémunération constituait par nature une charge d'exploitation,

et le CNC sur la problématique des ventes à condition suspensive étant précisé que la position des textes comptables et la position de l'AMF n'étaient pas convergentes.

Le comité d'urgence du CNC s'est prononcé dans son avis 2005-E sur les ventes réalisées sous condition suspensive. Il a considéré que le vendeur conservait le contrôle du bien et les risques et avantages y afférents et que les effets de la condition suspensive devaient être appréciés à la date de clôture de l'exercice au cours duquel la condition est levée et non à la date d'arrêté des comptes relatifs à l'exercice où la vente sous condition a été signée.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

### ▪ **Information comptable**

Des observations relatives à l'information comptable donnée dans les comptes individuels sont présentes sur la plupart des dossiers, étant précisé que dans la majorité des cas, l'absence des points soulevés ne nuit pas à l'information délivrée. Ces derniers ont notamment porté sur les :

- méthodes d'évaluation des titres de participation, notamment les critères d'appréciation de la valeur d'inventaire et la justification de l'absence de provision sur titres en présence d'une quote-part d'actif net négative ou inférieure à la valeur des titres,
- modalités de détermination des provisions pour risques et charges et l'analyse des provisions constituées,
- modalités d'évaluation des engagements en matière d'indemnités de départ à la retraite et précision le cas échéant du montant des engagements couverts par une assurance,
- modalités de répartition de l'impôt dans le cadre du régime d'intégration fiscale, liste des filiales intégrées, indication de la différence entre l'impôt réel et l'impôt théorique dû en l'absence d'intégration.

### ▪ **Qualité des dossiers et supervision**

Les principales recommandations ont porté sur la nécessité :

- d'établir une note de synthèse ou de la compléter, en particulier des ajustements comptabilisés et non comptabilisés,
- d'améliorer la formalisation des feuilles de travail ou la mise à jour du dossier permanent,
- de mieux matérialiser la supervision, ainsi que la revue réciproque des travaux du co-commissaire aux comptes.

### **2.2.2.2. Comptes consolidés**

#### ▪ **Budget, orientation et planification de la mission**

Les principales améliorations souhaitées concernent :

- l'établissement systématique d'une lettre de mission et d'un plan de mission adapté au contrôle des comptes consolidés dans lequel seraient notamment précisés l'analyse des risques et les travaux à effectuer dans les entités consolidées,
- la définition d'un seuil de signification commun au collège des commissaires aux comptes,
- les compléments à apporter aux instructions adressées aux auditeurs des filiales, notamment en matière de définition du seuil de signification, de zones de risques et de définition de l'étendue des travaux.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

Par ailleurs, il est également recommandé dans certains cas de revoir la répartition des contrôles entre les commissaires aux comptes pour permettre aux deux commissaires aux comptes d'être effectivement impliqués sur les zones à risques et de disposer d'un budget suffisant toujours dans la même finalité.

### ■ **Nature et étendue des travaux sur les filiales consolidées**

Les principales recommandations portent notamment sur la nécessité de :

- compléter ou de mieux documenter certains travaux effectués par le collège des commissaires aux comptes sur les filiales qu'il contrôle directement,
- effectuer la revue des dossiers des auditeurs des filiales ou mieux documenter la supervision de leurs travaux et conclusions.

### ■ **Contrôle des opérations de consolidation**

Les principales recommandations formulées ont porté plus particulièrement sur :

- la nécessité de mieux justifier le contrôle de l'évaluation des écarts d'acquisition, des critères de suivi appliqués, et de la durée retenue pour l'amortissement. Les mêmes remarques ont été formulées pour les immobilisations incorporelles en général, et plus particulièrement pour les fonds de commerce, les parts de marché et les marques,
- l'analyse de la variation des capitaux propres consolidés et la justification du passage des résultats sociaux au résultat consolidé du groupe,
- la justification du caractère recouvrable de l'activation d'impôts différés sur déficits fiscaux reportables ou de l'absence des constatations de fiscalité différée dans les comptes consolidés.

Il a également été recommandé de veiller à obtenir des confirmations écrites de la direction et de mieux formaliser la revue des événements postérieurs à la clôture.

### ■ **Principes comptables et présentation des comptes consolidés**

Les principales remarques sont relatives :

- à l'évaluation des actifs et passifs identifiables dans le cadre du rachat d'une entreprise et à la détermination des écarts d'acquisition associés, ainsi qu'à l'absence de constatation d'impôts différés sur les marques et les fonds de commerce,
- à la présentation des comptes qui ne respecte pas les modèles préconisés par le règlement du CRC 99-02.

Par ailleurs, les chambres devant les divergences d'interprétation rencontrées ont souhaité saisir la Commission des études comptables sur le point suivant :

- rattachement des charges dans le cadre d'une activité saisonnière dans les comptes consolidés semestriels. La commission a précisé que les charges qui ne répondent pas à la

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

définition d'une charge constatée d'avance ou d'un actif à la date de clôture des comptes intermédiaires ne peuvent être différées sur le second semestre.

### ▪ **Information comptable consolidée**

Les recommandations touchant à l'amélioration de l'information comptable consolidée restent toujours nombreuses et concernent la grande majorité des dossiers. Néanmoins il convient de préciser que, le plus souvent, il n'a pas été considéré que les informations omises nuisaient à l'information financière délivrée. Les principales remarques ont porté sur :

- la détermination et l'analyse des provisions pour risques et charges,
- les modalités de détermination des provisions en matière d'indemnités de départ à la retraite et le montant des engagements couverts par une assurance,
- la description des modalités de suivi de la valeur des écarts d'acquisition et des fonds de commerce et des marques,
- l'information sectorielle,
- les impôts différés (ventilation par grande catégorie, déficits fiscaux non activés).

### ▪ **Qualité des dossiers et supervision**

Les principales recommandations sont liées à la nécessité de :

- mieux formaliser et documenter certains aspects du dossier de contrôle, notamment les contrôles portant sur les retraitements de consolidation,
- mieux formaliser la supervision des travaux,
- établir une note de synthèse ou, si celle-ci est établie, de la compléter.

### **2.2.2.3 Obligations spécifiques et particulières**

Les remarques formulées portent plus spécifiquement sur :

- la nécessité de veiller à ce que la société complète l'information semestrielle : éléments chiffrés de la société mère, données comparatives, annexe des comptes semestriels et rapport d'activité semestriel,
- l'obligation d'établir un rapport de carence lorsque la société n'a pas établi les documents prévus dans le cadre de la prévention des difficultés d'entreprises.

### **2.2.2.4. Rapports**

La forme des rapports n'appelle pas, en règle générale, de remarque significative. Les principales remarques formulées ont porté pour :

- le rapport général : sur le non-respect des dispositions afférentes aux vérifications et

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

- informations spécifiques, ainsi que l'absence de mention de certaines irrégularités, notamment du fait de l'absence d'établissement de l'inventaire des valeurs mobilières ou de la liste des conventions courantes, sachant que par ailleurs le caractère non significatif de ces omissions n'était pas documenté dans le dossier de contrôle,
- le rapport général et le rapport sur les comptes consolidés : sur la nécessité de compléter le paragraphe sur la justification des appréciations,

- le rapport général et le rapport sur les comptes consolidés : sur l'opinion qui a été retenue par les commissaires aux comptes alors que des insuffisances existaient en matière d'information comptable ou que certains principes comptables adoptés s'éloignaient des règles admises,
- le rapport spécial, sur la qualification donnée à certaines conventions entre sociétés d'un même groupe, et le caractère insuffisant des informations fournies sur les conventions qui de ce fait ne permettent pas au lecteur d'en apprécier la teneur,
- les autres rapports ou attestations que le commissaire aux comptes peut être amené à établir au cours de sa mission (attestation portant sur les rémunérations, rapport dans le cadre d'augmentations ou de réductions de capital,...) : sur l'attention particulière à porter au respect des normes.

### 2.3 EXAMEN DES DOSSIERS OPCVM

#### 2.3.1 Appréciations rendues

Le contrôle des OPCVM a concerné cette année 15 dossiers d'OPCVM à vocation générale, dont 9 SICAV, 1 FCP et 5 FCPE répartis sur 12 sociétés de gestion ainsi que 2 FCPR (fonds communs de placement à risques) et 5 FCPI (fonds communs de placement innovation). Les contrôles ont concerné 15 cabinets. Les procédures ont été examinées sur 4 des cabinets contrôlés.

Sur les 4 cabinets dont les procédures OPCVM ont été examinées 3 détenaient un nombre de mandats compris entre 40 et 200, et 1 moins de 40 mandats.

La sélection des OPCVM à vocation générale et des FCPR/FCPI a été faite en liaison étroite avec l'AMF en fonction des sociétés de gestion sélectionnées.

##### 2.3.1.1 Procédures des cabinets relatives à l'activité OPCVM

Les procédures ont été revues dans 4 cabinets, les recommandations formulées, spécifiques à l'activité OPCVM, rappellent l'importance :

- de l'actualisation des outils méthodologiques, notamment les questionnaires ratios et la définition du contenu d'un plan de mission adapté par OPCVM ou société de gestion,
- de la généralisation de la prise de connaissance du contrôle interne et de l'environnement informatique,

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

- du développement et de la formalisation des actions de formation aux OPCVM,
- de la nécessité de compléter la procédure en matière d'indépendance et de déclaration d'indépendance des collaborateurs et associés signataires de dossiers OPCVM,
- de l'élaboration de questionnaires spécifiques pour le contrôle des ratios des FCPR et FCPE,
- de la nécessité de mettre en place un programme de travail OPCVM unique au sein du cabinet.

### **2.3.1.2 Examen des dossiers**

#### **■ Appréciation de la compatibilité des prestations autres que l'audit rendues avec les règles déontologiques**

Aucune prestation autre que l'audit n'a été relevée sur les dossiers OPCVM contrôlés.

#### **■ Appréciation d'ensemble des diligences**

Les appréciations portées dans le cadre de ce contrôle doivent être considérées comme ponctuelles et ne permettent pas de tirer des conclusions générales sur le contrôle des OPCVM par les commissaires aux comptes du fait du faible échantillon de dossiers testés et du mode de sélection retenu.

Les diligences professionnelles ont été considérées comme étant correctement appliquées dans 20 dossiers. Pour 2 dossiers, la chambre a estimé nécessaire de procéder à un nouvel examen dans un délai de 2 ans pour les raisons suivantes :

- dans un des dossiers, il a été considéré que le commissaire aux comptes aurait dû formaliser les contrôles substantifs sur les quantités des titres figurant au bilan en rapprochant notamment les quantités du relevé du dépositaire et le portefeuille titres ; par ailleurs les contrôles réalisés sur la valorisation des lignes de participation n'ont pas été formalisés.
- pour l'autre dossier, les principaux points ayant motivé cette appréciation sont les suivants :
  - le commissaire aux comptes n'a pas établi de plan de mission que ce soit au niveau de l'OPCVM contrôlé ou de la société de gestion dont il dépend,
  - il n'a effectué aucune prise de connaissance de l'environnement de contrôle interne au niveau de la société de gestion,
  - la classification des investissements dans des fonds étrangers en tant qu'actions ou autres valeurs mobilières n'a pas été justifiée, notamment par l'audit des procédures de la société de gestion quant au suivi de l'éligibilité des placements,
  - les dépassements de ratios relevés n'ont pas fait l'objet de diligences spécifiques notamment dans l'analyse de leurs causes et de leurs durées ; or, ces facteurs entrent, d'après la doctrine de la CNCC telle qu'elle est reflétée dans le guide de contrôle des OPCVM, dans l'appréciation que doit porter le commissaire aux comptes sur leur caractère significatif et influent également sur l'appréciation de l'irrégularité sous-jacente. Par ailleurs, ces dépassements n'ont pas été mentionnés dans le rapport général

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

du commissaire aux comptes au titre des irrégularités.

### 2.3.2 Recommandations formulées

Ne sont analysées en reprenant les différentes phases de la mission de contrôle, que les recommandations spécifiques à ce secteur OPCVM.

#### ▪ Budget, orientation et planification de la mission

En matière de planification de la mission le point spécifique soulevé concerne :

- la nécessité de revoir la démarche d'audit sur les titres de capital risque cotés, notamment les méthodes d'évaluation (influence éventuelle des problèmes de liquidité ...), les procédures d'investissement et de co-investissement,

Dans 2 cas, aucun plan de mission n'avait été établi.

On rappellera que dans ce secteur compte tenu de la façon dont l'audit est organisé, le plan de mission peut être établi par OPCVM ou plus généralement pour l'ensemble des OPCVM relevant d'une même société de gestion ou d'un même environnement de contrôle.

#### ▪ Appréciation des procédures de contrôle interne

Les recommandations ont porté sur 6 dossiers. Les points relevés concernent des aspects de formalisation que ce soit :

- les tests de procédures (3 dossiers) et notamment ceux relatifs à la valorisation des instruments financiers de gré à gré (2 dossiers),
- ou, dans la mesure où la prise de connaissance des systèmes et l'étude des procédures sont réparties entre les principaux cabinets de commissariat aux comptes intervenant dans la société de gestion, la nécessité de mieux formaliser l'exploitation des conclusions des confrères sur les procédures étudiées en indiquant clairement les contrôles internes mis en évidence par chacun d'eux sur lesquels l'approche d'audit du commissaire aux comptes peut s'appuyer ou au contraire les absences constatées qui rendent impossible cet appui sur le contrôle interne.

#### ▪ Documentation et étendue des contrôles portant sur l'examen des postes sensibles

Les points abordés ne concernent, sauf précision, qu'un seul dossier examiné. Les remarques ont trait à :

- la formalisation des contrôles substantifs sur les quantités de titres en portefeuille (2 cas),
- l'approfondissement des contrôles sur la valorisation des lignes de participations, les tests réalisés ayant été considérés comme insuffisants pour assurer une couverture suffisante de ce poste, le commissaire aux comptes ne s'appuyant pas par ailleurs sur le contrôle interne (3 cas),

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

- le respect de l'éligibilité des OPCVM par rapport à la réglementation et la note d'information,
- la vérification que la société de gestion dispose des agréments nécessaires à l'investissement en fonds d'investissements étrangers,
- l'audit de la procédure de suivi des frais indirects afin de s'assurer du respect de la note d'information,
- les travaux sur les ratios,
- l'obtention, à la clôture de l'exercice de la certification du dépositaire de l'état des positions ouvertes sur les marchés à terme fermes et conditionnels afin d'attester l'inventaire et de certifier l'état de hors bilan,
- l'obtention de la justification de la valorisation de la contrepartie afin de confirmer la valeur du swap retenue en portefeuille,
- l'obtention de l'ordre de souscription aux obligations et l'attestation d'inscription au nominatif pur,
- les sondages sur les souscriptions/rachats,
- les contrôles sur le calcul des frais de gestion par rapport aux éléments figurant dans la notice d'information.

### ▪ **Principes comptables et présentation des comptes**

Les 3 remarques formulées sur les principes comptables suivis et sur la présentation des comptes annuels portent sur :

- le classement erroné des titres de capital risque cotés dans les états financiers en autres valeurs (bilan et tableaux de l'annexe) (2 cas),
- le classement d'une dette sous la rubrique opérateurs crébiteurs et autres dettes, susceptible d'être requalifiée en emprunt ; il a été considéré que ce point devait être éclairci avec l'AMF, afin de s'assurer du respect des ratios, puisque la note d'information de l'OPCVM prévoit que les emprunts ne peuvent dépasser 10% de l'actif, ce qui ne serait plus le cas si ce reclassement devait être effectué.

### ▪ **Information comptable**

Des observations relatives à l'information comptable donnée dans les rapports annuels sont présentes sur la plupart des dossiers étant précisé que pour les dossiers examinés, l'absence de ces points ne nuit pas à l'information délivrée.

Les principales remarques sur les annexes portent sur :

- la rédaction des méthodes comptables sur la prise en compte de la garantie SOFARIS dans l'évaluation des actifs concernés et leur prise en compte dans le hors bilan (3 cas),

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

- la nécessité de compléter la rédaction des méthodes comptables concernant la valorisation des parts de fonds ou droits d'entités étrangères.

L'information donnée dans le rapport de gestion a été jugée satisfaisante. Cependant certains points doivent être précisés, tels que :

- les commentaires sur les participations en capital risque significatives,
- les précisions sur la politique de gestion du fonds du fait que la performance est garantie à l'échéance,
- l'information sur les faits marquants de l'exercice (2 cas).

### ■ **Documents périodiques**

Il n'a pas été émis de remarque sur le contenu des documents périodiques.

#### ■ **Rapport général**

La rédaction des rapports généraux a appelé peu de remarques. Ces dernières ont principalement concerné les points suivants :

- le fait que seuls les comptes annuels devaient être joints au rapport général,
- les dépassements de ratios qui doivent être signalés dans la 3<sup>ème</sup> partie du rapport général (2 cas).

#### ■ **Attestations périodiques**

Les recommandations ont principalement concerné le respect du délai de 8 semaines pour l'établissement de l'attestation sur la composition de l'actif net (3 cas).

## 2.4 SECTEUR DES ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT

### 2.4.1 Appréciations rendues

Le contrôle des établissements de crédit a concerné cette année 48 dossiers parmi lesquels 7 dossiers APE dont :

- 7 caisses régionales de crédit agricole (4 faisant appel public à l'épargne),
- 6 banques populaires,
- 6 crédits immobiliers,
- 2 caisses d'épargne,
- 1 grande banque nationale.

L'examen de ces dossiers a été mené conformément à la description effectuée pour les dossiers APE.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

### ■ **Appréciation de la compatibilité des prestations autres que l'audit rendues avec les règles déontologiques**

Des prestations autres que l'audit ont été déclarées sur 6 dossiers, dont 3 dossiers de sociétés cotées.

Pour l'ensemble de ces dossiers, il a été conclu que les prestations réalisées n'appelaient pas de remarque particulière quant à leur compatibilité avec la mission de commissaire aux comptes. Les prestations déclarées ont concerné :

- des audits d'acquisition,
- la description des nouvelles dispositions relatives au ratio de solvabilité dans le cadre de l'application de Bâle II,
- l'identification des divergences et l'appréciation des options comptables dans le cadre de la mise en place de certaines normes IFRS,
- la rédaction à l'attention des auditeurs du groupe, d'un rapport sur l'appréciation des procédures de contrôle interne d'une filiale,
- une mission complémentaire à l'audit dans le cadre de la migration du système informatique,
- la vérification des modalités de couverture et de comptabilisation de ces opérations, l'étude de l'outil de simulation de valorisation du portefeuille,
- la fourniture d'informations comptables par l'entité audit dans le cadre du montage d'un dossier d'arbitrage,
- des consultations fiscales ponctuelles dont l'identification des impacts fiscaux et réglementaires liés à un regroupement d'activités envisagé.

Ces prestations ont été considérées comme compatibles avec la mission d'audit dans la mesure où les commissaires aux comptes n'étant pas intervenus dans les décisions de gestion des entités concernées, il n'apparaît pas de risque d'auto-révision.

### ■ **Appréciation de l'opinion formulée**

Pour 40 dossiers il a été considéré que l'opinion formulée était appropriée.

Pour 8 dossiers il a été considéré que certains éléments étaient de nature à avoir un impact sur l'opinion formulée.

Afin de suivre l'évolution de ces différents points, les chambres ont décidé de procéder :

- pour 1 de ces dossiers à un recontrôle dans les deux ans,

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

- pour 7 de ces dossiers à un suivi particulier en demandant à être destinataire des comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2004 ou 2005 ainsi que des rapports des commissaires aux comptes.

Les situations rencontrées sont les suivantes :

### *1. Constats ressortant de l'audit réalisé par les commissaires aux comptes*

Dans 1 dossier, il a été considéré que le commissaire aux comptes aurait dû prendre en compte dans son opinion les faiblesses de contrôle interne relevées au niveau d'une agence, susceptibles de générer des risques de fraudes et erreurs ainsi que les défaillances identifiées en matière d'organisation (manque de séparation des fonctions au niveau de la direction des engagements).

### *2. Principes comptables à revoir*

Dans 3 dossiers, il a été considéré que les principes comptables appliqués étaient de nature à avoir un impact significatif sur les comptes et devaient être revus. Il s'agit de :

- la non-conformité des comptes individuels au règlement 2000-03 du CRC relatif aux documents de synthèse individuels des entreprises relevant du comité de la réglementation bancaire et financière,
- la constitution de provisions « filières » au caractère non avéré pour un montant significatif,
- la non application du règlement 2002-03 du CRC relatif au traitement comptable du risque de crédit.

Dans deux cas il a été également relevé une insuffisance de la qualité de l'information comptable diffusée susceptible d'être prise en compte dans l'opinion. Il a ainsi été noté que l'annexe devait être complétée ou modifiée sur :

- la référence aux dispositions comptables qui n'était pas à jour (CRC 2000-03 et CRBF 91-03),
- le changement de réglementation sur le traitement du risque de crédit (CRC 2002-03) et des informations complémentaires liées à l'application de cette nouvelle réglementation,
- les modalités d'évaluation des principales provisions pour risques et charges et des provisions pour risques sectoriels,
- les règles de passage en pertes des encours douteux compromis, les méthodes d'évaluation des garanties prises en compte et la périodicité de leur évaluation.

### *3. Information financière insuffisante*

Dans 4 dossiers, il a été considéré que l'information financière était significativement insuffisante et de ce fait de nature à avoir un impact sur la certification des comptes. Il a été noté que dans plusieurs cas, l'annexe des comptes consolidés diffère très peu de l'annexe des

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

comptes individuels, les notes annexes accompagnant les comptes consolidés sont donc très courtes et ne reprennent pas l'ensemble des informations normalement requises notamment en ce qui concerne les principes comptables. Il a donc été recommandé de respecter le principe d'autonomie des deux annexes.

### ■ **Appréciation des diligences professionnelles effectuées et de la qualité du dossier d'audit**

Pour 46 dossiers les diligences professionnelles ont été considérées comme correctement appliquées dans leur ensemble, et pour 2 dossiers un second examen dans les 2 ans a été souhaité. Il s'agit tout d'abord du dossier cité au paragraphe précédent (appréciation de l'opinion formulée).

Pour le deuxième dossier cet examen est prévu sur un autre établissement de crédit dont les comptes sont certifiés par un des deux commissaires aux comptes, afin de s'assurer de la formalisation de l'approche retenue notamment par la rédaction d'une note d'orientation et de conclusions justifiant l'opinion émise.

Cette appréciation générale sur les diligences s'est accompagnée de :

- 7 suivis particuliers ainsi que précisé au paragraphe précédent,
- 2 suivis particuliers permettant de vérifier la mise en œuvre des recommandations sur les points spécifiques suivants :
  - l'amélioration de la documentation relative à l'analyse des procédures effectuées par les auditeurs intervenant aux Etats-Unis, les systèmes comptables du groupe auquel appartient la société étant organisés au plan mondial,
  - une note sur la mise en œuvre de la norme 1-201 pour l'exercice 2005 relative à l'exercice du co-commissariat (répartition du travail, rééquilibrage du budget horaire, etc),
- 4 suivis particuliers sur les principes comptables développés ci-dessous.

### ■ **Appréciation des principes comptables retenus**

Pour 4 dossiers, bien que l'opinion des commissaires aux comptes n'ait pas été remise en cause du fait du caractère non significatif des éléments relevés, il a été considéré que les principes comptables retenus, précisés ci-dessous, nécessitaient la mise en œuvre d'un suivi particulier :

- la comptabilisation en provisions pour risques et charges au lieu de FRBG (fonds pour risques bancaires généraux) de provisions pour risques non avérés (3 dossiers APE concernés). Il convient à ce titre de rappeler que les FRBG sont des fonds qui sont dotés de façon discrétionnaire par la direction de l'entreprise en application des dispositions prévues par la commission bancaire et ne peuvent être constitués pour faire face à des risques identifiés. Dans le cadre du passage aux IFRS, les entreprises vont être amenées à reclasser ces montants en réserves. Par ailleurs, en ce qui concerne le provisionnement des risques liés à l'activité bancaire, qui sont exclus de l'avis sur les passifs, les positions de place et les règlements comptables ne sont pas toujours concordants. Il en est ainsi des

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

provisions pour risques non avérés puisque, selon la doctrine comptable, seuls les risques avérés sont provisionnables. C'est la raison pour laquelle il a été proposé le reclassement en FRBG,

- la comptabilisation d'impôts différés passifs partiels dans les comptes individuels constitués pour tenir compte de l'économie temporaire d'impôt réalisée par l'établissement de crédit du fait de sa participation à des GIE réalisant des opérations de financement. La comptabilisation partielle d'impôts différés dans les comptes individuels est contraire à la doctrine ; en effet, lorsqu'ils sont constatés, les impôts différés doivent être calculés sur l'ensemble des différences temporaires. Cette position a été confirmée par la Commission des Etudes Comptables de la CNCC en réponse à une saisine sur un cas identique et précise qu'il n'y a pas lieu d'étaler ou de neutraliser, par voie de provision, la réduction d'impôt acquise lors de l'exercice au titre duquel l'opération a été réalisée (Bull CNCC n° 99 page 369).

### ■ **Autres points**

Il a été relevé sur un dossier, qu'au 31 décembre 2003, la société bien qu'établissant des comptes consolidés, n'avait pas nommé un deuxième commissaire aux comptes. La situation ayant été régularisée sur 2004, la chambre a souhaité saisir la commission des études juridiques afin de préciser les conséquences juridiques liées à la non désignation d'un 2<sup>ème</sup> commissaire aux comptes. La commission des études juridiques a rappelé à ce titre que les délibérations de l'assemblée générale peuvent être frappées de nullité en application de l'article L. 820-3-1 du code de commerce. L'action en nullité est cependant éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur les rapports de commissaires aux comptes régulièrement désignés.

### **2.4.2 Recommandations formulées**

La vérification de la correcte application des normes professionnelles à ce secteur n'a pas appelé de recommandations de nature différente de celles formulées pour les dossiers cotés à l'exception des points suivants :

- le renforcement des contrôles sur les intérêts et créances rattachées sur les crédits clientèles, la justification des swaps et les flux sur les comptes courants d'associés,
- la documentation des dossiers sur le coût du risque,
- le renforcement des travaux sur la macro couverture,
- la nécessaire autonomie de l'annexe des comptes consolidés par rapport à celle des comptes individuels.

## **2.5 SECTEUR DES ASSURANCES**

### **2.5.1 Appréciations rendues**

Le contrôle des assurances a concerné cette année 32 dossiers dont 21 dossiers de mutuelles. Aucune société cotée n'a été contrôlée sur l'exercice.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

L'examen de ces dossiers a été mené conformément à la description effectuée pour les dossiers APE.

### ■ **Appréciation de la compatibilité des prestations autres que l'audit rendues avec les règles déontologiques**

Des prestations autres que l'audit ont été déclarées sur 2 dossiers.

Pour un des deux dossiers, il a été considéré que la compatibilité déontologique de certaines prestations avec la mission de commissariat aux comptes pouvait être remise en cause à la lecture de l'article L. 822-11 du code de commerce. Les prestations suivantes ont été relevées :

- analyse par l'entité audit pour une filiale du groupe des dysfonctionnements dans les procédures d'enregistrement du compte 402000 en vue de son apurement,
- analyse par l'entité audit pour une filiale du groupe des procédures d'enregistrement sur les comptes de coassurance en vue de leur apurement,
- assistance par l'entité audit auprès de la société mère, à la réalisation de contrôles d'alimentation de la comptabilité par le système back office titres,
- validation au niveau d'une filiale de la société des schémas comptables relatifs aux primes et commissions et contrôle de la bonne identification des données par ces schémas,
- prestation réalisée par l'entité audit auprès d'une filiale comprenant :
  - la revue des schémas comptables et une proposition d'améliorations,
  - la revue des procédures de comptabilisation accompagnée de recommandations dans le cadre de la mise à jour du manuel de procédures,
  - la revue des contrôles réalisés et la formulation de recommandations d'améliorations,
  - des recommandations sur le mode opératoire des contrôles.

Pour cette dernière prestation, il a été estimé que ces travaux de revue allaient sur certains aspects au-delà de l'examen des procédures de contrôle interne.

Pour les autres prestations, il a été considéré que la fourniture de tels services était de nature à entraîner un risque d'auto révision.

Il a donc été demandé au commissaire aux comptes de réapprécier la compatibilité des prestations réalisées par l'entité audit au regard du code de déontologie professionnelle.

Les prestations réalisées sur le 2<sup>ème</sup> dossier correspondent à une intervention ponctuelle pour un montant facturé de 14 K€. Cette intervention a consisté en une revue des options comptables et de la méthodologie de consolidation et constitue une intervention complémentaire dans le cadre de la mission de commissaire aux comptes. Cette prestation n'est pas de nature à remettre en cause l'indépendance du commissaire aux comptes.

### ■ **Appréciation de l'indépendance du commissaire aux comptes**

Il a été noté sur un dossier que le frère d'un des commissaires aux comptes est directeur de la

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

communication de l'entité contrôlée. Bien que le commissaire aux comptes considère que pour l'appréciation du critère d'indépendance, il convient de prendre en compte d'une part l'organisation de la gestion et de la direction de l'entité et d'autre part, les prérogatives dévolues aux Directeurs techniques et plus particulièrement au Directeur de la Communication, il a été considéré que cette situation visée par l'article 10 du code de déontologie, en vigueur au moment des contrôles, était de nature à créer un lien de dépendance entre le commissaire aux comptes et l'entité contrôlée. En conséquence, il a été demandé au commissaire aux comptes de tirer les conséquences de l'application de l'article 10 du code de déontologie professionnelle sur le maintien de sa mission et d'en informer la Compagnie régionale.

### ■ **Appréciation de l'opinion formulée**

Pour 25 dossiers il a été considéré que l'opinion formulée était appropriée.

Pour 7 dossiers il a été considéré que certains éléments étaient de nature à avoir un impact sur l'opinion formulée. Ces derniers se rapportent aux thèmes suivants :

#### *1. Constats ressortant de l'audit réalisé par les commissaires aux comptes*

Dans 1 dossier, il a été considéré que l'analyse de la valorisation des titres de participation d'une filiale dans les comptes individuels et la justification de l'absence de provision pour dépréciation (valeur nette comptable 4 M€, quote-part de situation nette 169 K€) devaient être approfondies et mieux étayées. Pour ce même dossier, il a été constaté que la principale écriture de consolidation consistait à remplacer la valeur des titres (4 M€) par un fonds de commerce de même montant alors que la situation nette de la société s'établissait au 31 décembre 2003 à 169 K€. Il a été précisé que si le prix payé lors du rachat s'expliquait par la volonté de conserver le flux d'activité lié au portefeuille de contrats repris et les résultats positifs de la société lors du rachat, la situation avait évolué. L'analyse du maintien de la valeur historique du fonds de commerce n'était à ce titre pas suffisamment documentée dans les dossiers du commissaire aux comptes. Etant donné le caractère significatif de ce poste, les diligences sont apparues insuffisantes pour étayer l'opinion.

Pour ce même dossier il a été rappelé que l'annexe des comptes consolidés devait être autonome de l'annexe des comptes individuels. L'insuffisance de l'annexe des comptes consolidés a été également considérée comme de nature à être prise en compte dans l'opinion du commissaire aux comptes.

Pour un 2<sup>ème</sup> dossier, plusieurs points devaient être améliorés au niveau des diligences et notamment la nécessité :

- d'établir un plan de mission exposant les zones de risques identifiées, les comptes et transactions significatives, les risques d'anomalies pouvant provenir de fraudes ou d'erreurs et explicitant la stratégie d'audit suivie et les principaux axes du programme de travail,

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

- de réaliser une prise de connaissance des principales procédures de contrôle interne et de l'environnement informatique et de procéder à une évaluation des risques inhérents et liés au contrôle,
- de compléter les contrôles substantifs sur les provisions techniques dans la mesure où le commissaire aux comptes ne s'appuyait pas sur le contrôle interne.

### 2. *Principes comptables à revoir*

Dans 4 dossiers, il a été considéré que les principes comptables suivants étaient de nature à avoir un impact significatif sur les comptes et devaient être revus :

- les modalités de comptabilisation des impôts différés ; la société a en effet provisionné dans ses comptes individuels un redressement fiscal portant sur la non déductibilité d'une fraction des provisions pour sinistres à payer sans cependant en tirer les conséquences sur les impôts différés actifs constatés dans les comptes combinés (+ 51 M€),
- le traitement en changement de méthode comptable et non en correction d'erreur, d'une reprise de provision non conforme et le non respect des règles de comptabilisation conformément à l'avis du CNC n° 2004-G de l'appel annuel de cotisations (comptabilisation à la date d'appel et non à la date d'effet des contrats). Pour ce dossier, l'insuffisance de l'annexe des comptes individuels notamment liée à l'absence de méthodes d'évaluation a été considérée comme devant être prise en compte dans l'opinion,
- le calcul de la provision globale de gestion déterminée sur la base des taux de frais standard ne correspondant pas aux frais réels constatés au cours des 3 derniers exercices. Selon un rapport de la Commission de contrôle des assurances le montant à provisionner serait de 23,6 M€ alors que le montant comptabilisé était de 11,1 M€,
- le non respect du plan comptable des assurances pour la présentation du compte de résultat et des opérations de réassurance. Le point relatif au non respect du plan comptable des assurances a également été relevé pour l'annexe.

### 3. *Information financière insuffisante*

Dans 4 dossiers, il a été considéré que l'information financière était significativement insuffisante et de ce fait de nature à avoir un impact sur la certification des comptes. Pour 3 de ces dossiers il avait également été noté un problème d'application des principes comptables tel que précisé ci-dessus ; pour le 4<sup>ème</sup> dossier, l'amélioration souhaitée de l'annexe portait sur la description des principes comptables et méthodes d'évaluation ainsi que sur la description des changements de méthodes comptables et de règles de présentation.

Afin de suivre l'évolution de ces différents points, les chambres ont décidé de procéder :

- pour 3 de ces dossiers à un nouveau contrôle dans les deux ans,
- pour 4 de ces dossiers à un suivi particulier en demandant à être destinataire des comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2004 ou 2005 ainsi que des rapports des commissaires aux comptes.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

### 2.5.2 Recommandations

La vérification de la correcte application des normes professionnelles n'a pas appelé de recommandations de nature différente de celle formulées pour les dossiers cotés à l'exception des points suivants :

- la mise en œuvre de la confirmation directe de certains tiers et plus particulièrement des réassureurs. Il a en outre été rappelé dans la plupart des cas que, lorsque cette procédure n'est pas utilisée, la position retenue doit être justifiée dans le dossier de travail,
- la nécessité de compléter les tests réalisés sur les provisions techniques et les comptes de réassurance, notamment lorsque le commissaire aux comptes ne s'appuie pas sur le contrôle interne,
- la constitution d'une provision d'équilibre non prévue par le code des assurances destinée à faire face aux aléas et aux fluctuations de sinistralité et/ou un alourdissement exceptionnel du montant des cessions de cotisations, notamment dans les risques atmosphériques. La provision qui s'élevait à 13 M€ au 31 décembre 2002 a fait l'objet d'une reprise de 10 M€ sur l'exercice. Cette provision n'étant pas conforme au plan comptable des assurances, aurait dû être reprise dans son intégralité. Le montant résiduel au 31 décembre 2003, de 3 M€ n'a pas été cependant considéré comme significatif,
- l'absence de comptabilisation par une mutuelle de réserve de capitalisation pour les titres non soumis au calcul de surcote/décote. Le commissaire aux comptes a considéré que la lecture des articles A 212-19 et R 212-52 du code de la mutualité autorisait un tel traitement. Il semble que la position à retenir ne soit pas très claire et dépende de la façon dont les textes sont interprétés. En conséquence, la chambre a décidé de faire une saisine de la Commission des études comptables de la CNCC sur ce point. La réponse n'a pas été obtenue à ce jour,
- la nécessité d'établir un rapport spécial sur les contrats d'assurance.

## 2.6 DOSSIERS D'ASSOCIATIONS FAISANT APPEL A LA GÉNÉROSITÉ PUBLIQUE

### 2.6.1 Appréciations rendues

Ce contrôle a concerné cette année 8 dossiers.

- **Appréciation de la compatibilité des prestations autres que l'audit rendues avec les règles déontologiques**

Des prestations autres que l'audit ont été déclarées sur un seul dossier. Dans le cas présent, les prestations correspondaient à l'établissement d'attestations particulières portant sur l'utilisation de subventions versées par des bailleurs de fonds européens et américains dans le cadre du financement de programmes d'actions. Ces prestations ont été considérées comme ne remettant pas en cause l'indépendance du commissaire aux comptes.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

### ■ **Appréciation de l'opinion formulée**

Pour 7 dossiers il a été considéré que l'opinion formulée était appropriée.

Pour 1 dossier il a été considéré que l'information financière relative aux comptes combinés était significativement insuffisante et de ce fait de nature à avoir un impact sur la certification des comptes. Les informations omises portaient notamment sur le tableau de variation des capitaux propres combinés et la méthode de comptabilisation des fonds dédiés.

Pour suivre l'évolution de ce dossier un nouveau contrôle sera effectué dans les deux ans.

Par ailleurs afin de clarifier l'interprétation des textes applicables au secteur associatif, les commissions des études juridiques et des études comptables de la CNCC ont été saisies sur les problématiques suivantes :

- la commission des études juridiques a été interrogée sur la qualification de la relation contractuelle entre une association, un fournisseur de denrées alimentaires et l'Union européenne qui met à disposition ces denrées ; le débat étant de savoir si on est en présence d'un don ou d'une subvention, l'achat ayant été écarté puisqu'il n'y avait pas de paiement en contrepartie. La commission juridique a distingué le don reçu par le « fournisseur » de la prestation reçue par l'association qui elle a été qualifiée de subvention. La commission des études comptables a donc pu préciser le traitement comptable de cette subvention qui a la caractéristique d'une subvention d'exploitation en contrepartie d'un achat de marchandises,
- la commission des études comptables a été saisie sur la possibilité de comptabiliser en fonds dédiés une collecte de fonds destinée à une action particulière (« recettes d'initiatives »). La commission a indiqué que la comptabilisation des sommes collectées en fonds dédiés est conforme aux règles en vigueur si leur affectation à un projet défini, autonome par rapport à l'objet social de l'association, a été effectuée par l'instance dirigeante avant la validation par l'assemblée générale. Elle précise que si tel n'est pas le cas ou si les fonds dédiés restent excédentaires après aboutissement du projet pour lequel les sommes ont été recueillies, les sommes collectées, ou excédentaires, doivent faire l'objet d'une comptabilisation en produits de l'exercice.

Elle a également été saisie sur les seuils à retenir pour l'établissement des documents prévisionnels et rétrospectifs lorsque la part de l'activité économique d'une association ne dépasse pas les seuils prévus en la matière, alors même qu'elle dépasse ces seuils pour l'ensemble de son activité. La commission a indiqué que c'est la personne morale de droit privé non commerçante dans son ensemble, et non l'activité économique seulement, qui est soumise aux seuils indiqués aux articles L.612-2 du Code de commerce et 25 du décret n°85-295 du 1er mars 1985.

### ■ **Appréciation des diligences professionnelles effectuées et de la qualité du dossier d'audit**

Pour l'ensemble des dossiers les diligences professionnelles ont été considérées comme correctement appliquées dans leur ensemble.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

Néanmoins sur un dossier la chambre a souhaité être destinataire de la note d'orientation, de la note de synthèse, ainsi que des rapports émis, afin de s'assurer de la prise en compte des recommandations formulées.

### 2.6.2 Recommandations

Les principales recommandations spécifiques à ce secteur ont porté sur les thèmes suivants :

- l'appréciation des procédures en matière de suivi des dons collectés et, notamment sur :
  - le contrôle de la procédure de collecte des dons,
  - le rattachement des dons à l'exercice,
  - le rapprochement des dons comptabilisés avec les reçus fiscaux.
- le respect du mécanisme comptable des fonds dédiés (Cf. saisine ci-dessus).

## 2.7 DOSSIERS DE SOCIÉTÉS FILIALES DE SOCIÉTÉS COTÉES ÉTRANGÈRES

### 2.7.1 Appréciations rendues

Le contrôle des sociétés filiales de sociétés cotées à l'étranger a concerné cette année 9 dossiers. Conformément aux orientations du Haut Conseil, ont été sélectionnées des sociétés dont les maisons mères sont cotées dans différentes places mondiales, 3 sociétés sont cotées sur le NYSE, 1 à Francfort et 5 sur le segment valeurs internationales de la bourse de Paris.

#### ■ **Appréciation de la compatibilité des prestations autres que l'audit rendues avec les règles déontologiques**

Des prestations autres que l'audit ont été déclarées sur 4 des dossiers contrôlés.

Pour 3 dossiers il a été conclu que les prestations réalisées n'appelaient pas de remarque particulière. Il s'agit des prestations suivantes :

- consultation technique sur le traitement comptable relatif à la levée d'une option d'achat sur un contrat de crédit-bail qui doit intervenir en 2004. Cette dernière a été facturée dans le cadre de l'audit,
- assistance fiscale aux expatriés,
- établissement d'une attestation consistant à valider la marge brute d'un pôle d'activité de la société et vérification du calcul du résultat fiscal et évaluation des incidences des contrôles fiscaux en cours à la clôture, effectuée par le cabinet juridique membre du réseau du commissaire aux comptes.

Dans le 4<sup>e</sup> dossier, il a été considéré qu'une prestation d'assistance à la société contrôlée dans un litige, rendue par le cabinet d'avocats du réseau du commissaire aux comptes, n'apparaissait pas compatible du point de vue déontologique avec la mission de commissariat aux comptes mais ne remettait toutefois pas en cause l'indépendance des commissaires aux

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

comptes, les honoraires représentant 10 % des honoraires d'audit.

### ■ **Appréciation de l'opinion formulée**

Pour les 9 dossiers, il a été considéré que l'opinion formulée était appropriée.

### ■ **Appréciation des diligences professionnelles effectuées et la qualité du dossier d'audit**

Pour l'ensemble des dossiers les diligences professionnelles ont été considérées comme correctement appliquées dans leur ensemble.

Aucun suivi particulier n'a par ailleurs été décidé.

### 2.7.2 Recommandations formulées

Les recommandations formulées ne présentent pas de différence avec celles relatives aux dossiers cotés, à l'exception de deux points relevés en matière de principes comptables et relatifs à :

- un classement de provisions pour risques et charges ; en effet des amortissements exceptionnels ramenant les actifs de l'activité en cours d'arrêt à leur valeur actuelle à la date de cessation de l'activité auraient dû faire l'objet d'une comptabilisation en diminution de l'actif et non en provision pour risques et charges (1 dossier),
- la comptabilisation partielle des impôts différés dans les comptes individuels ; en effet, une société a comptabilisé un impôt différé actif sur l'ensemble des provisions pour retraite figurant au bilan sans constater les impôts différés sur les autres différences temporaires (1 dossier).

## 2.8 ENTITÉS DE DISTRIBUTION

Ce contrôle a concerné cette année 3 dossiers non cotés et 3 dossiers cotés intégrés au niveau de la revue des sociétés cotées (Cf § 2.2), et n'appelle pas de remarques très différentes de celles formulées pour les sociétés cotées.

### 2.8.1 Appréciations rendues

#### ■ **Appréciation de la compatibilité des prestations autres que l'audit rendues avec les règles déontologiques**

Des prestations autres que l'audit ont été déclarées sur un seul dossier pour un montant non significatif. Il s'agit de prestations d'assistance juridique ponctuelles. Elles correspondaient à la revue, d'une part, de la légalité de la commercialisation en grande distribution d'un produit spécifique et, d'autre part, des risques liés à la rupture d'un contrat de prestations. Ces prestations ne sont pas apparues de nature à porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui avait donné, préalablement à leur exécution, son accord verbal.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

### ■ **Appréciation de l'opinion formulée**

Pour les dossiers examinés, il a été considéré que l'opinion formulée était appropriée.

### ■ **Appréciation des diligences professionnelles effectuées et de la qualité du dossier d'audit**

Pour l'ensemble des dossiers les diligences professionnelles ont été considérées comme correctement appliquées dans leur ensemble ou comme devant être améliorées sur certains points.

#### **2.8.2 Aspects spécifiques**

Les remises de fin d'année et les participations publicitaires constituent l'une des principales zones de risques identifiées par les commissaires aux comptes.

Les principales diligences mises en œuvre par les commissaires aux comptes pour couvrir ces zones de risques ont porté sur :

- une revue des systèmes d'information, en vérifiant notamment la conformité des modalités de calcul des remises forfaitaires annuelles avec les dispositions contractuelles,
- un examen des procédures relatives au cycle « achats », notamment en matière de négociations des avantages commerciaux,
- une revue des principaux contrats de coopérations commerciales,
- un examen analytique détaillé des bases des remises, ainsi qu'une analyse de l'évolution de ces dernières et des participations publicitaires afin de s'assurer de la cohérence avec celle des ventes et des achats,
- un examen du dénouement des provisions pour remises de fin d'année,
- une confirmation directe des fournisseurs,
- une analyse des comptes bancaires dédiés à ces opérations.

Ces diligences professionnelles ont été considérées comme correctement appliquées, excepté sur un dossier pour lequel la chambre a souhaité faire un suivi particulier dans le délai d'un an de l'évaluation, de la comptabilisation et de la répartition entre remises de fin d'année et participations publicitaires, ainsi que de leur impact sur les stocks.

#### **2.9 CONTRÔLES DÉLÉGUÉS EN RÉGION**

Il convient de rappeler que ce contrôle a concerné 1 897 commissaires aux comptes personnes physiques (§ 1.6.3).

Les résultats présentés ressortent des tableaux de synthèse de la campagne renseignés par les CRCC. Ils regroupent l'ensemble des commissaires aux comptes contrôlés sans distinguer

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

ceux qui appartiennent à des cabinets contrôlés car détenant des mandats APE ou ceux qui sont contrôlés dans le cadre de la rotation telle qu'elle est prévue par le décret de 1969 modifié le 27 mai 2005. Il faut d'ailleurs souligner que la volonté de contrôler la même année tous les associés d'une structure et de lier ce contrôle à des contrôles sectoriels a entraîné dans la plupart des cas des modifications dans les programmes souvent établis de façon pluri-annuelle et en conséquence des modifications temporaires dans la périodicité qui en résultait.

Par ailleurs d'autres critères ont pu être retenus dans la détermination du programme de contrôle tels que :

- la volonté de contrôler les nouveaux inscrits,
- la mise en œuvre de décisions de second examen prises par la Compagnie régionale consécutive à un précédent contrôle,
- l'actualisation d'un contrôle sur place plus ancien lorsque les commissaires aux comptes souhaitent obtenir une nouvelle habilitation en tant que maître de stage,
- la volonté de contrôler plus rapidement les confrères pour lesquels des recommandations significatives ont été formulées sans cependant avoir nécessité un nouvel examen à 2 ans. La périodicité retenue est dans ces cas là de 3 ou 4 ans.

Les appréciations rendues portent sur les aspects suivants :

- les procédures d'organisation de l'activité commissariat aux comptes dans le cabinet,
- les diligences mises en œuvre,
- l'effort de formation à suivre par le commissaire aux comptes contrôlé.

En ce qui concerne l'appréciation des diligences elle ressort de l'examen de dossiers sur lesquels le déroulement de la démarche d'audit est apprécié : de la décision d'acceptation ou de maintien de la mission jusqu'à l'établissement du rapport de certification, ainsi que de l'examen de thèmes particuliers sur un certain nombre de dossiers. Le nombre de dossiers contrôlés dépend de l'activité du cabinet, l'objectif étant de couvrir au minimum 10 % des heures d'audit gérées.

### 2.9.1      **Appréciations rendues**

#### ▪ **Procédures d'organisation des cabinets**

Il convient tout d'abord de rappeler que les procédures examinées au niveau régional n'ont bien entendu concerné que des cabinets pour lesquels les procédures n'ont pas été examinées à l'occasion de l'examen d'un dossier EIP. Pour faciliter cet examen il est demandé à chaque commissaire aux comptes concerné ou pour leur cabinet, s'ils exercent au sein d'une structure regroupant plusieurs signataires, une demande d'informations préalables expliquant de façon synthétique le mode d'organisation du cabinet.

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

L'examen portant sur l'organisation des missions de commissariat aux comptes à l'intérieur des cabinets contrôlés a permis de conclure de façon positive dans 94 % des cas, étant précisé que cette appréciation peut être complétée de précisions sur des améliorations à mettre en œuvre et portant, le plus souvent, sur le non respect des règles posées par le décret et liées à l'établissement annuel des déclarations d'activité, aux demandes de dérogation motivées lorsque le temps passé est inférieur au barème ou à une formation insuffisante pour le commissaire aux comptes lui-même ou ses collaborateurs sur les missions de commissariat aux comptes.

Enfin, des modifications importantes dans l'organisation actuelle ont été demandées dans 6 % des cas. Cette appréciation d'ensemble est alors liée à une insuffisance d'outils méthodologiques et à une connaissance insuffisante des normes d'audit. Elle concerne essentiellement des professionnels pour lesquels l'activité commissariat aux comptes reste marginale.

### ■ Application des diligences professionnelles

Les appréciations sur l'application de la méthodologie d'audit mise en œuvre par les commissaires aux comptes contrôlés ressortent comme suit :

- |                                                         |      |
|---------------------------------------------------------|------|
| • diligences correctement appliquées dans leur ensemble | 90 % |
| • nouvel examen demandé                                 | 10 % |

Les éléments retenus pour justifier l'appréciation d'ensemble qui est ainsi portée sont du même ordre que ceux qui ont pu être décrits dans ce rapport sur l'examen des dossiers de sociétés cotées. Cependant s'agissant d'une appréciation générale sur l'activité d'un commissaire aux comptes il convient de faire la synthèse des constats ressortant des différents dossiers qui peuvent ne pas être toujours concordants.

### ■ Effort de formation

Le suivi de séminaires de formation a été conseillé à 427 commissaires aux comptes contrôlés, dans le cadre de la formation permanente obligatoire telle qu'elle est prévue par le code de déontologie professionnelle.

Les thèmes de formation les plus souvent proposés sont l'approche par les risques, la mission du commissaire aux comptes dans les petites et moyennes entreprises, le contrôle interne et le séminaire « actuel ». Les Compagnies régionales s'assurent ensuite que les commissaires aux comptes suivent effectivement les formations qui leur ont été conseillées.

Il convient de rappeler que la loi de sécurité financière et le décret de 1969 révisé attachent une importance particulière à la formation et à partir de 2005 les CRCC doivent demander à l'ensemble des commissaires aux comptes de déclarer la formation qu'ils ont suivie au cours de l'année.

### 2.9.2 Recommandations formulées

Les recommandations formulées ne diffèrent pas fondamentalement de celles résultant des examens nationaux et pluri-régionaux et qui ont été développées dans ce rapport.

Page 47/ 50

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

Les contrôleurs régionaux précisent d'année en année leurs recommandations, ce qui les rend plus compréhensibles pour le commissaire aux comptes contrôlé et surtout plus facilement applicables. C'est aussi une occasion de rappeler les textes normatifs.

### ■ Procédures

Les principales recommandations, qui ressortent de l'appréciation de l'organisation de l'activité commissariat aux comptes au sein des cabinets, ont porté plus particulièrement sur les aspects suivants :

- acceptation et maintien des missions,
- déclaration d'activité, dérogation et suivi des temps,
- formation,
- documentation et outils méthodologiques.

Il s'agit essentiellement d'aspects de formalisation qui n'apparaissent pas toujours nécessaires aux cabinets regroupant peu d'associés ou peu de collaborateurs.

En ce qui concerne les outils méthodologiques l'examen mené dans le cadre de l'appréciation des procédures porte sur leur existence et leur définition commune pour le cabinet et en particulier :

- les lettres de mission (qui ne sont notamment pas toujours systématiques),
- l'utilisation de l'informatique comme aide à l'audit ou comme moyen de mieux structurer certains dossiers.

En matière organisationnelle le suivi des temps par dossier est un élément qui fait souvent défaut alors qu'il est nécessaire, pour arrêter et justifier les budgets de contrôle vis-à-vis des entités contrôlées, pour prouver le temps effectivement consacré à la mission et enfin pour remplir les déclarations d'activité et apprécier l'application ou non de l'article 120 du décret. Sur ce dernier point il a été souvent rappelé que, même si les dérogations n'étaient pas une procédure annuelle, elles devaient être renouvelées lorsque les conditions du mandat changent.

Les recommandations générales en matière de formation ont concerne en premier lieu les commissaires aux comptes signataires mais également leurs collaborateurs, puisqu'une bonne formation est un préalable à une bonne application du référentiel normatif.

### ■ Diligences professionnelles mises en œuvre

Compte tenu de l'objectif du contrôle de qualité mis en œuvre par les compagnies régionales (un examen d'ensemble de l'activité du commissaire aux comptes), elles sont souvent plus générales que lorsqu'elles ne concernent qu'un dossier donné. Cela s'explique pour les raisons suivantes :

- le temps de contrôle d'un dossier individuel dans le cadre régional n'est que de quelques

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

heures alors qu'il est de plusieurs jours ou de plusieurs semaines pour un dossier d'entité EIP,

- elles résultent le plus souvent de constats faits sur plusieurs dossiers,
- les recommandations doivent avoir, dans le cadre d'un examen d'activité, une portée générale.

Elles sont de même nature que celles déjà développées pour le contrôle des dossiers de sociétés cotées. Les seules différences tiennent essentiellement à la taille des dossiers examinés et se traduisent par le rappel de la nécessité de mieux formaliser les travaux effectués et plus particulièrement toutes les décisions concernant la mise en œuvre de la démarche d'audit :

- lien entre l'examen du contrôle interne et le contrôle des comptes et justification de l'absence d'appui sur le contrôle interne,
- choix en matière de recours ou non aux techniques de collecte des éléments probants : assistance à l'inventaire physique, confirmations directes des tiers et identification des contrôles compensatoires mis en œuvre en leur absence,
- choix de s'appuyer sur les travaux de l'expert-comptable et la nécessité alors de les évaluer et de les documenter suffisamment.

Il a également été noté que les commissaires aux comptes devaient insister auprès des entités contrôlées pour que l'information comptable notamment lorsqu'il s'agit d'entités ayant une activité de holding soit nettement améliorée. En effet sont trop souvent absents des annexes de ce type de société :

- les critères d'appréciation des fonds commerciaux qui peuvent dans certains cas être importants et pour lesquels les annexes se limitent à en donner la décomposition par date d'acquisition ou d'apport,
- la méthode d'évaluation des titres de participation et des créances rattachées, la notion de valeur d'utilité n'étant que très peu souvent étayée par des critères,
- les informations à compléter dans le tableau des filiales et participations qui se présente dans de nombreux cas sous la forme de la liste des filiales et participations sans les précisions nécessaires par ligne de titres,
- les engagements hors bilan notamment envers les sociétés du groupe.

De même en matière d'information consolidée les éléments à améliorer sont :

- la variation des capitaux propres consolidés ou le tableau des flux de trésorerie qui ne sont présentés que pour un seul exercice,
- le rappel des principes comptables utilisés dans le groupe, en dehors des seuls principes de consolidation,

## Annexe 4.6. (suite)

Juillet 2006

- l'information sectorielle.

En matière de principes comptables il a été demandé aux commissaires aux comptes de veiller plus spécifiquement à l'application plus restrictive, en accord avec le règlement du CRC, de la notion de changement de méthode et les conséquences qui de ce fait en découlent dans les états financiers.

Enfin pour les rapports de certification émis c'est la justification des appréciations qui a suscité le plus de remarques. En effet elle n'a pas été suffisamment développée notamment lorsqu'étaient présents au bilan des éléments pour lesquels des estimations étaient utilisées tels que les fonds commerciaux, les titres de participation, les provisions pour risques et charges ou encore l'évaluation des stocks.

Dans les autres points de diligences citons la lettre d'affirmation qui n'est pas mise en œuvre systématiquement alors que le référentiel normatif prévoit 4 thèmes obligatoires ou encore la forme de l'attestation des rémunérations pour laquelle la norme de la CNCC n'est pas totalement respectée.

