

HAUT CONSEIL  
DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Rapport annuel  
2 0 0 8





HAUT CONSEIL  
DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Rapport annuel  
**2 0 0 8**





## Le mot de la Présidente

**E**n 2008, le Haut Conseil a préparé la mise en place effective de son nouveau statut d'autorité publique indépendante, destiné à lui permettre de disposer des moyens propres à atteindre ses objectifs. Les premières mesures commencent, à ce jour, à produire leurs effets, notamment pour ce qui concerne le renforcement des effectifs des services permanents, les premières ressources affectées dans le cadre du nouveau dispositif ayant été disponibles à compter du mois de novembre.

Dans le domaine essentiel de l'activité que constitue le contrôle de qualité, dont la responsabilité incombe au Haut Conseil, cette année 2008 a vu la réalisation des premiers contrôles effectués en application de la décision prise le 6 juillet 2007, conduits en concertation avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, sous la direction effective du secrétariat général, avec l'intervention du corps de contrôleurs indépendants constitué au cours de l'année. Les résultats de l'approche nouvelle des contrôles, qui sont retracés dans ce rapport, mettent en évidence l'intérêt qui s'attache à la démarche retenue, qui a permis au Haut Conseil de porter des appréciations sur la qualité de l'audit pratiqué en France. Cette approche, qui s'inscrit dans les principes de la directive européenne sur l'audit légal des comptes, s'est vue consacrée par les évolutions du cadre législatif et réglementaire intervenues à la fin de l'année.

Comme la réalisation de ces contrôles, la procédure d'élaboration des normes d'exercice professionnel, essentiellement mise en œuvre cette année pour l'homologation des normes relatives

aux diligences directement liées à la mission, a été l'occasion de développer avec la Compagnie nationale une fructueuse collaboration. Celle-ci s'est également exprimée avec les représentants des entreprises au sein du groupe de réflexion qui a travaillé au long de l'année sur les dispositions du code de déontologie.

L'année 2008 a vu également l'IFIAR (*International Forum of Independant Audit Regulators*) organisme international regroupant désormais une trentaine de superviseurs de la profession d'auditeur, s'étoffer et atteindre un haut de niveau de reconnaissance sur la scène internationale. Il a poursuivi ses réflexions sur les méthodes de supervision et de contrôle ainsi que sur les réponses pouvant être apportées tant par les professionnels que par les superviseurs à la crise économique. Le Haut Conseil joue un rôle actif dans ces travaux, en tant que membre de l'*« Advisory Council »* et au travers de sa participation aux groupes de travail.

Au cours de l'année 2009, j'aurai à cœur de continuer les efforts engagés en vue de l'amélioration des structures internes du Haut Conseil, de poursuivre les relations instaurées avec les instances professionnelles dans le respect mutuel des attributions de chacun et de resserrer les liens avec les autres régulateurs. Le Haut Conseil maintiendra également sa présence au sein des coordinations européennes et internationales, lieux privilégiés des échanges d'expériences et de coopération.

Ont contribué à la préparation du présent rapport :

**M. Lemière, L. Berthe-Bouygues, R. Grau** (*fonctionnement du Haut Conseil*)  
**M. Doblado, A. de Kerdanet** (*activité normative, déontologie et indépendance*)  
**N. Chagrot** (*activité juridictionnelle*)  
**M. Andrade-Gomes** (*coopération internationale*)  
**E. Revuelto, S. Festou** (*contrôles périodiques*)

Crédits photos : ministère de la Justice, C. Montagné

# Sommaire

<b>Les membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes .....</b>	<b>6</b>
<b>Fonctionnement du Haut Conseil .....</b>	<b>9</b>
Cadre juridique.....	10
Organisation des travaux .....	12
Moyens humains et financiers .....	12
<b>Activité normative .....</b>	<b>15</b>
Normes relatives aux diligences directement liées à la mission .....	16
Certification des comptes des « petites entités ».....	18
Intervention dans un contexte de crise .....	19
Évolution des normes au plan international.....	20
<b>Déontologie et indépendance.....</b>	<b>21</b>
Avis rendu en 2008 sur un projet de modification du code de déontologie .....	22
Avis rendus en 2008 sur des situations individuelles .....	23
Autres saisines et requêtes.....	27
Mise en place d'un groupe de travail sur le code de déontologie .....	28
<b>Activité juridictionnelle .....</b>	<b>29</b>
Données chiffrées .....	30
Analyse des décisions rendues .....	31
Publicité des décisions .....	33
<b>Coopération internationale.....</b>	<b>35</b>
Coopération bilatérale.....	36
Coopération européenne .....	36
Coopération à l'échelon mondial .....	37
<b>Contrôles périodiques .....</b>	<b>41</b>
Nouvelle organisation des contrôles périodiques .....	42
Mise en place progressive .....	44
Programme des contrôles 2008 .....	45
Résultats des contrôles sur la qualité de l'organisation des cabinets et sur la mise en œuvre de la mission légale .....	47
Appréciation par le Haut Conseil du système mis en place et évolutions .....	50
<b>Annexes .....</b>	<b>53</b>
<b>Présentation des comptes .....</b>	<b>129</b>

# Les membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes

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

- Trois magistrats, dont un membre ou ancien membre de la Cour de cassation, président, un second magistrat de l'ordre judiciaire et un magistrat de la Cour des comptes ;
- Le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant ;
- Un représentant du ministre chargé de l'économie ;
- Un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- Trois personnes qualifiées dans les matières économique et financière ; deux de celles-ci sont choisies pour leurs compétences dans les domaines des offres au public et des sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ; la troisième est choisie pour ses compétences dans le domaine des petites et moyennes entreprises, des personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou des associations ;
- Trois commissaires aux comptes, dont deux ayant une expérience du contrôle des comptes des personnes ou des entités qui procèdent à des offres au public ou qui font appel à la générosité publique.



## Présidente



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

## Membres



**Michèle SIGNORET**  
*Premier vice-président  
au TGI de Nanterre*



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



**Jean-Pierre JOUYET**  
*Président de l'Autorité  
des marchés financiers*



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



**Hervé SYNVET**  
*Professeur de droit privé à  
l'université Panthéon-Assas*



**Christian AUBIN**  
*Dirigeant de société*



**Christian LAUBIE**  
*Administrateur de sociétés*



**Jean-Marie PILLOIS**  
*Administrateur de sociétés*



**Didier KLING**  
*Commissaire aux comptes*



**Gérard RIVIERE**  
*Commissaire aux comptes*



**Michel TUDEL**  
*Commissaire aux comptes*

## Secrétariat général



**Philippe STEING**  
*Secrétaire général*



**Michel LEMIERE**  
*Secrétaire général adjoint*

## Commissaire du Gouvernement



**Pascale FOMBEUR**  
*Directrice des affaires civiles  
et du Sceau*



**Christian BELHOTE**  
*Représentant de la directrice  
des affaires civiles et du Sceau*



**Régine BONHOMME**  
*Avocat général à la Cour de cassation*

## Magistrat chargé du ministère public



**Caroline AZAR**  
*Magistrat*

## Rapporteur



## Fonctionnement du Haut Conseil

- Cadre juridique
- Organisation des travaux
- Moyens humains et financiers

# Fonctionnement du Haut Conseil

## Cadre juridique

Depuis la loi du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 (*article 86*), le Haut Conseil est passé du statut d'autorité administrative indépendante à celui d'autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale et de ressources propres.

Son autonomie budgétaire est effective depuis 2008, date du premier versement des droits et contributions par les commissaires aux comptes.

Un décret du 29 août 2008 précise les modalités de ce nouveau statut.

Par ailleurs, l'ordonnance du 8 décembre 2008 a achevé la transposition de la 8<sup>e</sup> directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative aux contrôles légaux des comptes. Elle renforce les attributions du Haut Conseil dans le domaine des contrôles périodiques et facilite la coopération internationale.

10

- **Décret du 29 août 2008 relatif au Haut Conseil du commissariat aux comptes**

Le nouveau statut implique une modification des règles de fonctionnement du Haut Conseil et fixe les nouvelles responsabilités du collège et du secrétariat général. Il prévoit la transparence de ses comptes et leur contrôle a posteriori par la Cour des comptes.

REPÈRE

### Principales dispositions du décret n° 2008-876 du 29 août 2008

#### Financement du Haut Conseil

- Le Haut Conseil est financé par les droits et contributions des commissaires aux comptes qui lui sont reversés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

#### Comptabilité et budget

- Le Haut Conseil délibère sur le budget annuel et sur ses modifications.
- Le compte financier, préparé par l'agent comptable, est soumis par le secrétaire général au Haut Conseil et arrêté par ce dernier. Il est transmis à la Cour des comptes. Le rapport annuel fait une présentation du compte financier et reproduit le compte de résultat et le bilan.
- Le Haut Conseil délibère sur les conditions générales d'emploi des fonds disponibles et de placement des réserves.

#### Ressources humaines

- Le Haut Conseil délibère sur les conditions générales de recrutement, d'emploi et de rémunération du personnel.
- Le secrétaire général a autorité sur le personnel. Pour l'application du code du travail, il exerce les compétences du chef d'entreprise.

## ● Ordonnance du 8 décembre 2008 transposant la 8<sup>e</sup> directive

L'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 renforce le rôle du Haut Conseil dans la mise en œuvre des contrôles périodiques des commissaires aux comptes, conformément au principe selon lequel le système de supervision publique doit assumer la responsabilité finale des contrôles. À cette fin, l'article 6 de l'ordonnance prévoit la création d'un statut de contrôleurs n'exerçant pas de fonctions de contrôle légal des comptes, mis à disposition du Haut Conseil et recevant ses instructions de ce dernier. Elle renforce le suivi des contrôles en permettant au Haut Conseil d'émettre des recommandations (*article 2 de l'ordonnance*).

En matière de coopération internationale, l'ordonnance complète le dispositif existant qui prévoyait déjà la possibilité pour le Haut Conseil de passer des accords de coopération avec ses homologues étrangers.

Enfin, l'ordonnance inscrit dans la loi le principe d'inscription des auditeurs des pays tiers nommés par des sociétés de droit étranger qui émettent des titres sur un marché réglementé européen. En effet, les travaux réalisés par ces professionnels ne peuvent se voir reconnaître une valeur juridique que dans la mesure où les intéressés sont inscrits dans l'État membre de cotation et soumis à son système de supervision publique. Il peut être dérogé à cette règle pour les professionnels exerçant dans des pays dont le système a été reconnu par la Commission européenne comme équivalent aux exigences posées par la directive en matière d'assurance de qualité et de supervision publique.

### REPÈRE

#### Principales dispositions de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 relatives aux commissaires aux comptes

##### Société de commissaires aux comptes

Adaptation des règles relatives à la composition du capital et des organes de direction afin de tenir compte des assouplissements introduits par la directive.

##### Secret professionnel

Application aux professionnels procédant à une revue indépendante ou contribuant au contrôle de qualité interne.

##### Succession de mandats

Possibilité d'une communication entre professionnels qui se succèdent pour l'exercice d'une mission auprès d'une même entité.

##### Rotation des mandats

Instauration d'un nouveau délai de viduité en vertu duquel le professionnel ne peut prendre part à nouveau à la mission précédemment exercée auprès de l'entité concernée avant l'expiration d'un délai de deux ans.

##### Comité d'audit

Introduction en droit français du comité spécialisé qui sera chargé, sous la responsabilité exclusive et collective du conseil d'administration ou de surveillance, d'assurer le suivi des questions relatives à l'élaboration et au contrôle de l'information comptable et financière.

## Organisation des travaux

Le principe d'une présidence exercée à temps complet est désormais prévu, afin de permettre au Haut Conseil d'assurer pleinement les missions que la loi lui confie.

Le rythme des séances du Haut Conseil est resté soutenu en 2008 (31 séances, dont 5 consacrées à l'activité juridictionnelle). L'objet de ses délibérations s'est élargi à la mise en œuvre du nouveau statut. L'organisation du Haut Conseil continue de reposer sur une forte implication du collège dans les prises de décision, les délibérations et les avis.

Pour améliorer son fonctionnement et tirer parti de son nouveau cadre juridique et de ses moyens renforcés, le Haut Conseil a décidé de constituer des comités internes. Deux comités ont été créés en 2008, consacrés au contrôle qualité et aux questions budgétaires. Il a été décidé de mettre en place un comité consacré au suivi des normes et des bonnes pratiques professionnelles.

Le Haut Conseil a également souhaité maintenir des instances de coordination avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Le groupe mixte de concertation sur les normes, dit « G8 », constitué de quatre membres du Haut Conseil et de quatre représentants du bureau de la Compagnie nationale, a continué de présenter des projets de normes élaborés en son sein. Le comité paritaire sur la mise en œuvre du nouveau système des contrôles périodiques a validé les nouveaux outils de contrôle et proposé le programme des contrôles.

Cette organisation a fortement mobilisé les services permanents du Haut Conseil en 2008. Ils ont préparé les travaux des groupes et des comités, puis du collège pour approbation. Les services permanents du Haut Conseil sont structurés en cinq pôles :

- normes et déontologie ;
- supervision des contrôles ;
- coopération internationale ;
- activité juridictionnelle ;
- juridique.

Le secrétaire général est membre de l'EGAOB (*European Group of Audit Oversight Bodies*) sur l'application de la 8<sup>e</sup> directive européenne. Ses services participent aux sous-groupes de travail consacrés à la coopération entre superviseurs et aux normes internationales d'audit.

Le Haut Conseil a par ailleurs renforcé sa présence au sein de l'IFIAR (*International Forum of Independent Audit Regulators*). Un membre du Haut Conseil est membre de l'*« Advisory Council »* de l'IFIAR. Les services du secrétariat général assistent le membre et la présidente lors des réunions du Forum et participent aux travaux des groupes de travail.

## Moyens humains et financiers

Le nouveau statut du Haut Conseil lui permettra d'accroître ses moyens humains et financiers. Sa mise en œuvre a commencé fin 2008. Afin d'assurer la continuité de ses missions, le ministère de la Justice lui a avancé ses moyens de fonctionnement dans le cadre d'une convention. L'année 2008 a donc constitué une période de transition au plan des moyens.

### ● Ressources humaines

Le Haut Conseil a adopté le 23 octobre 2008 les conditions générales de recrutement, d'emploi et de rémunération de son personnel. Celles-ci définissent les niveaux de responsabilité, les modalités de recrutement et de gestion du personnel, ainsi que les principes de rémunération.

Dans le cadre de ces conditions générales, le secrétaire général a autorité sur le personnel et exerce les compétences de chef d'entreprise. Il engage, gère et licencie le personnel.

Le secrétaire général s'est attaché à mettre fin au manque récurrent de personnel qui limitait le volume d'activité et retardait le traitement des dossiers. Il a déterminé quel effectif permanent permettrait au Haut Conseil de répondre de façon satisfaisante à toutes ses missions. Il a élaboré un plan de recrutement permettant d'atteindre cet objectif.

Pour autant, en 2008, faute de pouvoir recruter et payer directement le personnel, l'effectif des services permanents est resté stable (11 personnes). Le renforcement des services a été mis en œuvre dès le mois de janvier 2009. L'effectif a été porté à 15 agents.

## ● Budget et comptabilité

Le Haut Conseil a adopté le 23 octobre 2008 son règlement comptable et financier, qui précise le cadre budgétaire et comptable, ainsi que la liste des pièces justificatives à l'appui des recettes et des dépenses. Ce règlement a été validé par le garde des sceaux, ministre de la Justice, et par le ministre chargé du Budget.

Le Haut Conseil a arrêté son budget 2008 le 23 octobre 2008, avec une réserve sur la fiabilité de ses recettes, due au caractère estimatif des informations que lui a communiquées la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur le nombre de rapports de certification signés en 2007. Les recettes inscrites au budget 2008 s'élèvent à 6,2 millions d'euros, contre environ 1,4 million d'euros en 2007.

Le compte financier 2008, présenté à la suite des annexes de ce rapport, a été approuvé par le Haut Conseil le 30 avril 2009. Il fait apparaître un résultat de 4,7 millions d'euros, affecté en réserves. Le budget et le compte financier 2008 ont été transmis à la Cour des comptes.

Ce résultat s'explique par le caractère transitoire de l'année 2008. Bien qu'ayant la personnalité morale depuis la fin de l'année 2007, le Haut Conseil n'a obtenu ses droits qu'au 1<sup>er</sup> novembre 2008. Le Haut Conseil ne disposant que des avances du ministère de la Justice, ses travaux ont été limités.

Ce n'est qu'à la fin de l'année 2008 que le Haut Conseil a obtenu une plus grande capacité à engager des dépenses en accord avec ses missions. Sa faculté d'action étant ainsi accrue, le secrétariat général sera amené à augmenter son programme d'examen des contrôles, à accélérer le traitement des saisines et intensifier ses actions au plan international.

Fin 2008, la trésorerie du Haut Conseil s'élevait à 2 millions d'euros. À cette date, le Haut Conseil détenait une créance sur la Compagnie nationale de 4,2 millions d'euros, compte tenu de l'étalement sur 2009, 2010 et 2011 des droits et contributions accordés à la Compagnie nationale au titre de l'année 2008.

Le Haut Conseil a arrêté son budget 2009 le 18 décembre 2008, avec la même réserve sur la fiabilité de ses recettes. Il prévoit des recettes pour un montant de 6,2 millions d'euros et des dépenses pour un montant de 4,1 millions d'euros.

Dans le cadre du règlement comptable et financier, le secrétaire général est l'ordonnateur du Haut Conseil. À ce titre, il liquide et ordonne les recettes et les dépenses, il tient la comptabilité des engagements de dépenses, il gère les disponibilités et décide des placements.

L'agent comptable du Haut Conseil, nommé par arrêté, a été installé le 1<sup>er</sup> octobre 2008. La comptabilité est tenue selon les règles du plan comptable général, avec une adaptation destinée à tenir compte des recettes tirées des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes.

## ● Marchés et achats

Le Haut Conseil constitue un pouvoir adjudicateur non soumis au code des marchés publics, mais aux principes généraux de passation de la commande publique : liberté d'accès, égalité de traitement et transparence des procédures et des choix. Il a adopté le 23 octobre 2008 ses conditions générales de passation des conventions et marchés.

Dans le cadre de ces conditions générales, le secrétaire général passe au nom du Haut Conseil les conventions et les marchés. Il décide des prises et des cessions à bail de biens immobiliers.

En 2008, le ministère de la Justice, dans le cadre de sa convention avec le Haut Conseil, a passé la majeure partie des achats de ce dernier. Les achats directement effectués par le Haut Conseil ont commencé fin 2008.



## Activité normative

- Normes relatives aux diligences directement liées à la mission
- Certification des comptes des « petites entités »
- Intervention dans un contexte de crise
- Évolution des normes au plan international

# Activité normative

Dès 2005, le Haut Conseil avait engagé des travaux avec le concours de la Compagnie nationale afin de définir les diligences du commissaire aux comptes requises dans le cadre de sa mission de certification des comptes. Les principales normes d'exercice professionnel relatives à la mission de certification ont pu ainsi être homologuées entre 2005 et 2007. Cette première étape menée à bien, l'année 2008 a été consacrée à l'homologation de normes relatives aux diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes. Parallèlement, le secrétariat général a continué de s'impliquer dans les travaux préparatoires à l'adoption de normes communes en Europe.

## Normes relatives aux diligences directement liées à la mission

La loi de sécurité financière de 2003 a introduit l'interdiction, pour le commissaire aux comptes, de fournir des prestations de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission, telles que définies par les normes d'exercice professionnel. Cette disposition implique l'identification des prestations, autres que la certification des comptes, qui peuvent être fournies par le commissaire aux comptes d'une entité à cette dernière ou au groupe dont elle fait partie.

En 2004, le Haut Conseil avait émis un avis défavorable au principe d'une norme fondée sur une approche conceptuelle, et préconisait de décrire les types de diligences susceptibles d'être effectuées par un commissaire aux comptes en fonction du domaine d'intervention. Il précisait également, dans une délibération du 3 janvier 2006, les principes devant prévaloir lors de l'élaboration de normes d'exercice professionnel. En application de ces orientations, la Compagnie nationale présentait, en juin 2007, de nouveaux projets au Haut Conseil.

Le Haut Conseil s'est concerté avec la profession et les utilisateurs du commissariat aux comptes. Il a notamment auditionné des représentants de la profession de commissaire aux comptes et de la profession d'expert-comptable. Il a reçu les représentants de grandes et petites entreprises. Le secteur associatif a également été sollicité pour qu'il présente ses attentes. Le Haut Conseil a de plus entendu des utilisateurs des comptes et des associations d'actionnaires, ainsi que des responsables de tribunaux de commerce.

À l'issue de ces auditions, le Haut Conseil a pu fixer la nature et les limites des interventions pouvant être autorisées, au regard du critère de préservation de l'indépendance du commissaire aux comptes vis-à-vis de l'entité dont il certifie les comptes.

Le Haut Conseil a retenu plusieurs types d'interventions susceptibles de répondre à différentes demandes des entreprises :

- les **attestations**, qui permettent à l'entité de demander au commissaire aux comptes une validation des informations qu'elle élabore, en lien avec ses comptes, pour un besoin spécifique ;
- les rapports d'**audits** ponctuels, sur des informations financières autres que les états financiers annuels, afin de sécuriser des données établies par l'entité, par exemple selon un référentiel comptable étranger ou pour une période intermédiaire ;
- les rapports d'**examen limité** sur des informations financières définies, lorsque l'assurance attendue sur la régularité et la sincérité de ces informations est modérée, c'est-à-dire que l'entité a besoin d'une revue moins approfondie de la part de son commissaire aux comptes ;
- les **constats à l'issue de procédures convenues**, qui consistent pour le commissaire aux comptes à réaliser des contrôles spécifiques

pour rapporter des constats factuels à l'entité afin qu'elle puisse tirer ses propres conclusions, sur des sujets en lien avec les comptes ;

- les **consultations** préalables à l'arrêté des comptes, qui permettent au commissaire aux comptes d'exprimer un avis, ou de fournir des éléments d'information qui contribuent à l'amélioration de la qualité de l'information financière, sur un nombre déterminé de sujets, en dehors des diligences requises pour la certification.

Chacune de ces interventions est décrite par une norme spécifique.

Deux autres normes détaillent les prestations qui peuvent être effectuées dans le cadre d'opérations d'**acquisition** d'entités ou de **cession** d'entreprises. La première définit les diligences que le commissaire aux comptes peut réaliser sur les informations fournies par une entité « cible » pour laquelle un processus d'acquisition a été engagé par l'entité dont les comptes sont certifiés : constats à l'issue de procédures convenues, audits, examens limités

ou consultations sur des traitements comptables ou sur l'information financière. La seconde récapitule les prestations directement liées à la mission de commissaire aux comptes autorisées lorsque l'entité cède une branche d'activité, ou une filiale, qui englobent des attestations, des audits, des examens limités, des procédures convenues et des consultations, dans les limites posées par la norme.

Au sein de chaque norme figurent les conditions nécessaires pour que l'intervention du commissaire aux comptes soit possible en préservant son indépendance. Ces conditions fixent notamment les limites à l'intervention autorisée. Les normes définissent en outre, pour chaque intervention, les travaux à réaliser par le professionnel. Chaque norme fixe également le contenu du rapport qui est délivré par le commissaire aux comptes à l'entité à l'issue de ses diligences.

Sept normes ont été homologuées en 2008, après avis favorable du Haut Conseil.

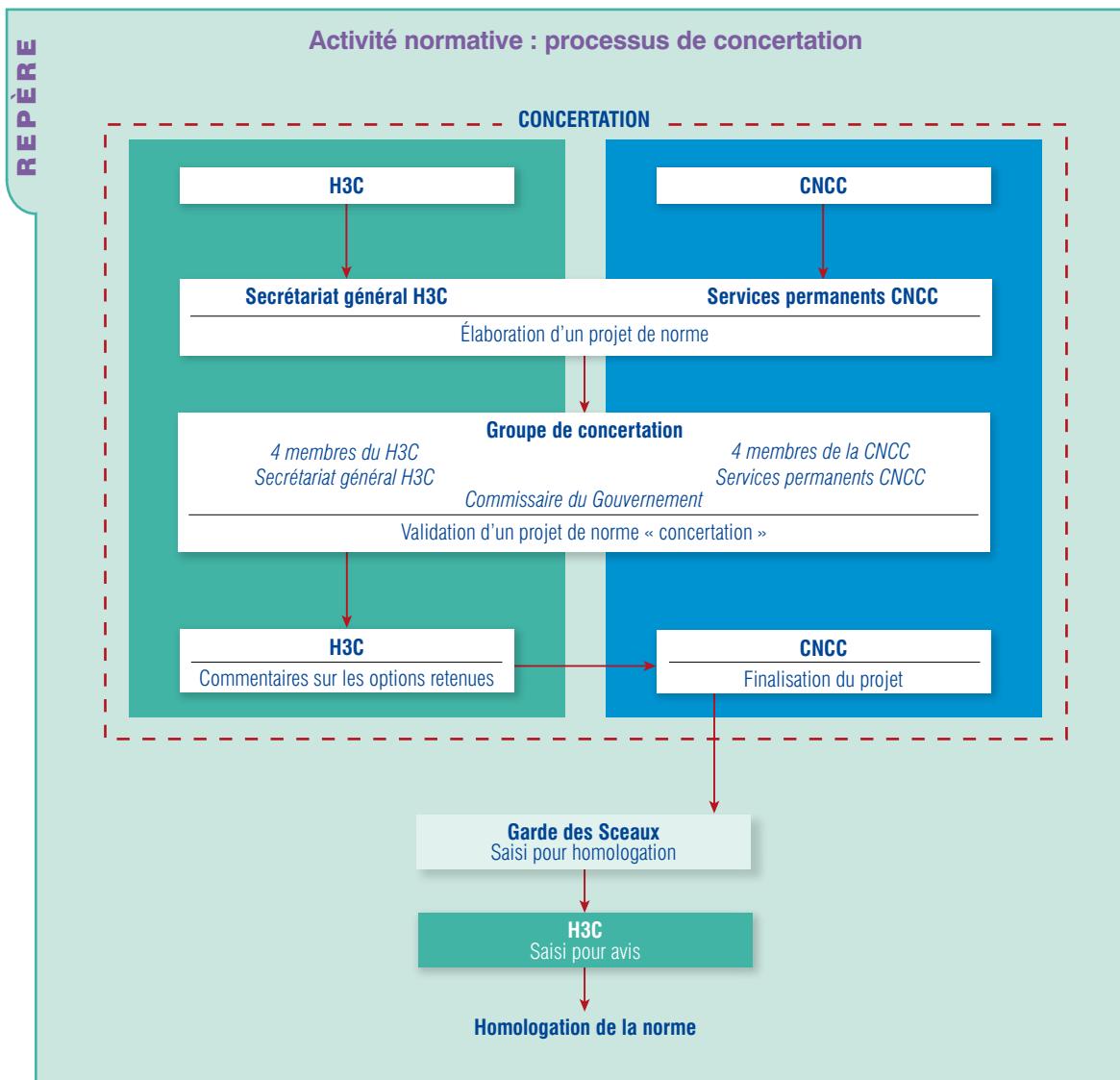
## REPÈRE

### Liste des normes DDL homologuées

Intitulé de la norme	Date de l'avis du H3C	Date de l'arrêté d'homologation	Date du J.O.
Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	03 mars 08	20 mars 08	23 mars 08
Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	03 mars 08	20 mars 08	23 mars 08
Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	03 mars 08	20 mars 08	23 mars 08
Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	28 juil. 08	01 août 08	09 août 08
Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	28 juil. 08	01 août 08	09 août 08
Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités	28 juil. 08	01 août 08	09 août 08
Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises	28 juil. 08	01 août 08	09 août 08

Toutefois la concertation n'a pas abouti, à fin 2008, sur tous les sujets examinés, notamment sur ceux relatifs à la fraude, au contrôle interne, aux entreprises en difficultés ou sur les questions

environnementales. Dans le cadre des échanges préalables entre les instances, la Compagnie nationale a été invitée à faire des propositions alternatives.



## Certification des comptes des « petites entités »

L'article 59 de la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 a conduit à adopter une norme spécifique aux diligences du commissaire aux comptes dans des entités ne dépassant pas certains seuils. Le Haut Conseil s'est prononcé sur l'étendue des travaux nécessaires pour parvenir à la certification des comptes de ces entités. Il a, avant de délivrer son avis sur ce sujet, auditionné

divers représentants de la profession et de syndicats défendant les intérêts des petites entreprises.

À l'issue de ces auditions, et à la suite de travaux en commun avec la Compagnie nationale et la chancellerie, des principes et des modalités de mise en œuvre applicables à l'audit réalisé en vue de certifier les comptes de ces petites entités ont pu être définis. Les diligences figurant dans cette norme contribuent à garantir une qualité comparable de l'intervention du commissaire aux comptes quelle que soit l'entité, tout en adaptant

les travaux requis à la taille et à la complexité des entités concernées. Un avis favorable à l'homologation de cette norme a été transmis au garde des sceaux le 9 janvier 2009.

REPÈRE

### Norme d'exercice professionnel spécifique pour certaines petites entités

**Code de commerce – Article L. 823-12-1.**  
*« Les commissaires aux comptes exercent leurs diligences selon une norme d'exercice professionnel spécifique dans les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions simplifiées qui ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux des seuils suivants, fixés par décret en Conseil d'État : le total de leur bilan, le montant hors taxes de leur chiffre d'affaires ou le nombre moyen de leurs salariés. Cette norme est homologuée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. »*

Le Haut Conseil a été consulté parallèlement par la chancellerie sur la définition des seuils à partir desquels cette norme pouvait être appliquée. Son avis sur la proposition de texte a été transmis le 2 décembre 2008 au garde des sceaux.

REPÈRE

### Seuils – Décret du 25 février 2009

La norme d'exercice professionnel relative à la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du code de commerce a été homologuée par un arrêté du garde des sceaux du 2 mars 2009, publié au Journal Officiel du 14 mars 2009.

Ces entités sont :

- les sociétés en nom collectif (SNC) ;
  - les sociétés en commandite simple (SCS) ;
  - les sociétés à responsabilité limitée (SARL) ;
  - les sociétés par actions simplifiées (SAS) ;
- qui ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux des trois seuils fixés par l'article R.823-7-1 du code de commerce à savoir :
- total du bilan : 1 550 000 € ;
  - montant hors taxe du chiffre d'affaires : 3 100 000 € ;
  - nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice : 50.

## Intervention dans un contexte de crise

Compte tenu de la crise intervenue en 2008, le Haut Conseil a émis un communiqué rappelant les éléments essentiels de la démarche d'audit sur lesquels devait s'appuyer le commissaire aux comptes lors de l'exercice de sa mission.

Le Haut Conseil a notamment estimé que les normes d'exercice professionnel homologuées constituaient, même dans un contexte de crise, un cadre d'exercice professionnel approprié. Il a rappelé que la notion fondamentale d'exercice, par le commissaire aux comptes, du jugement professionnel face à des évaluations ou des prises de positions restait opérante, et revêtait une importance accrue face à des incertitudes multiples. Il a souligné que la fiabilité des rapports de certification était conditionnée non seulement par une bonne application des normes et par un exercice adéquat du jugement professionnel, mais aussi par le respect des exigences déontologiques de la profession. Par ailleurs, il a réaffirmé que les règles nouvellement promulguées en matière d'information financière et les recommandations afférentes émises par les régulateurs devaient être prises en considération par les commissaires aux comptes dès les clôtures de comptes de l'année 2008. La Compagnie nationale ayant diffusé une liste de points de vigilance en vue d'une bonne application des normes d'exercice professionnel dans le contexte, le Haut Conseil a également invité les professionnels à être attentifs aux préconisations de cette dernière, dans la mesure où les éclairages proposés sur les normes lui semblaient utiles dans la situation.

La Commission européenne a par ailleurs organisé des rencontres entre les organes de supervision et les régulateurs de la profession pour favoriser une approche commune au plan européen. Elle a mis en place des échanges avec les représentants des principaux réseaux d'audit européens sur les problématiques nouvelles apparues avec la crise, échanges auxquels le secrétariat général du Haut Conseil a pris part.

## Évolution des normes au plan international

Les travaux sur les normes internationales d'audit ISA ont été poursuivis au cours de l'année 2008. Leur objectif est de préparer une adoption par la Commission européenne d'un référentiel normatif commun aux pays membres de l'Union définissant des diligences impératives pour un contrôle légal des comptes harmonisé en Europe. Les textes doivent au préalable faire l'objet d'une expertise approfondie et d'une clarification rédactionnelle pour permettre une application effective dans les différents contextes légaux. La Commission sollicite à la fois le concours des organes nationaux de supervision et des professionnels en exercice pour mener à bien cette analyse et pour faire amender si nécessaire

les textes afin de pouvoir envisager leur adoption. Le secrétariat général du Haut Conseil a participé à l'ensemble des journées de travail du groupe d'experts des questions normatives organisées par la Commission. À fin 2008, près de trente normes ISA ont été revues par ce groupe d'experts.

L'entrée en vigueur en France des normes telles qu'elles seront adoptées par la Commission européenne, pour ce qui concerne la certification des comptes, a été prévue par l'ordonnance du 8 décembre 2008 qui transpose la directive 2006/43/CE relative aux contrôles légaux des comptes. Elle intègre parallèlement au sein du code de commerce la faculté offerte par la directive de maintenir des diligences complémentaires qui répondent aux spécificités légales du commissariat aux comptes en France.

**REPÈRE**

### Article 7 de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008

**Art. L. 821-13. - Les commissaires aux comptes exercent leur mission conformément aux normes internationales d'audit adoptées par la Commission européenne dans les conditions définies par la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. En l'absence de norme internationale d'audit adoptée par la Commission, ils se conforment aux normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et homologuées par le garde des sceaux, ministre de la justice, après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes. Lorsqu'une norme internationale d'audit a été adoptée par la Commission européenne dans les conditions définies à l'alinéa précédent, le garde des sceaux, ministre de la justice, peut, d'office, après avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et du Haut Conseil du commissariat aux comptes, ou sur proposition de la Compagnie**

*nationale et après avis du Haut Conseil, imposer des diligences ou des procédures complémentaires ou, à titre exceptionnel, écarter certains éléments de la norme afin de tenir compte de spécificités de la loi française. Les procédures et diligences complémentaires sont communiquées à la Commission européenne et aux autres États membres préalablement à la publication. Lorsqu'il écarte certains éléments d'une norme internationale, le garde des sceaux, ministre de la justice, en informe la Commission européenne et les autres États membres, en précisant les motifs de sa décision, six mois au moins avant la publication de l'acte qui le décide ou, lorsque ces spécificités existent déjà au moment de l'adoption de la norme internationale par la Commission européenne, trois mois au moins à compter de sa publication au Journal officiel des Communautés européennes.*

## Déontologie et indépendance

- Avis rendu en 2008 sur un projet de modification du code de déontologie
- Avis rendus en 2008 sur des situations individuelles
- Autres saisines et requêtes
- Mise en place d'un groupe de travail sur le code de déontologie

# Déontologie et indépendance

Dans le cadre de sa mission relative au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes, le Haut Conseil rend des avis sur le code de déontologie et ses éventuelles modifications et sur des situations individuelles. Ces avis permettent d'apporter aux commissaires aux comptes des indications quant à une conduite à tenir lorsqu'ils sont confrontés à des situations où il existe des doutes sérieux quant aux risques qui pèsent sur leur indépendance.

## Avis rendu en 2008 sur un projet de modification du code de déontologie

Le Haut Conseil a été saisi, par le garde des sceaux, d'une demande d'avis sur un projet de décret modifiant le code de déontologie de la

profession de commissaire aux comptes. Ce projet avait pour objet d'apporter des assouplissements ou clarifications aux articles 22, 24, 25 et 27 du code de déontologie. Les modifications portaient sur l'exclusion de certaines associations techniques d'une qualification de « réseau », sur les prestations du réseau affectant l'indépendance du commissaire aux comptes, sur le recensement de ces prestations, et les liens personnels du commissaire aux comptes vis-à-vis de l'entité.

Dans son avis du 3 avril 2008, le Haut Conseil a approuvé dans leur principe les dispositions préconisées, à l'exception de celle modifiant l'article 24 pour laquelle il a suggéré une autre formulation.

Le décret définitif a été adopté le 2 juillet 2008 et publié au journal officiel du 6 juillet 2008.

### REPÈRE

#### Principales modifications apportées au code de déontologie par le décret 2008-674 du 2 juillet 2008

##### **Associations techniques**

Il est précisé à l'article 22 que certaines associations de professionnels ayant pour unique objet de partager des outils techniques communs, des connaissances ou expériences ne constituent pas nécessairement des « réseaux » visés par le code de déontologie.

##### **Prestations du réseau**

À l'article 24, il est précisé que l'élaboration d'une communication financière par un membre du réseau du commissaire aux comptes affecte l'indépendance de ce dernier lorsque cette communication est de nature à avoir une incidence sur les comptes certifiés, ou qu'elle était liée à la situation de l'entité établissant ces comptes. Par ailleurs, est exclue de la liste des prestations affectant l'indépendance du commissaire aux comptes la mise en place, par le réseau, de mesures de contrôle interne dès lors qu'elles n'ont pas de lien avec le processus de consolidation des comptes.

##### **Recensement des prestations réalisées par le réseau**

L'article 25 modifié dispose d'une part que le commissaire aux comptes doit mettre en place une organisation lui permettant de recenser les prestations réalisées par son réseau auprès des entités dont il certifie des comptes et celles qui contrôlent ou qui sont contrôlées par cette entité, conformément à l'article L.233-3 du code de commerce, et, d'autre part, qu'il doit pouvoir justifier de l'analyse des risques à laquelle il a procédé et des mesures de sauvegarde prises pour préserver son indépendance, en cas de fourniture de prestations non prohibées par le réseau auquel il appartient.

##### **Liens personnels**

La modification de l'article 27 vise à limiter l'interdiction faite au commissaire aux comptes de poursuivre ou d'accepter un mandat au sein d'une entité lorsqu'il a des liens personnels étroits avec des personnes occupant des fonctions sensibles au sein de l'entité « affectant » son indépendance, et non plus lorsque ces liens sont seulement « susceptibles d'affecter » son indépendance.

## Avis rendus en 2008 sur des situations individuelles

En 2008, sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce, le Haut Conseil a rendu des avis sur des questions déontologiques à partir de situations individuelles portées à sa connaissance par des commissaires aux comptes ou des autorités. Il s'est également auto-saisi de situations identifiées par des personnes ne figurant pas sur la liste des personnes habilitées à le saisir.

Les avis ont été publiés sur le site internet du Haut Conseil et figurent en annexe au présent rapport d'activité.

### ● Prestation réalisée de manière concomitante à la mission de commissaire aux comptes

Le Haut Conseil a été interrogé sur la possibilité pour un commissaire aux comptes de fournir à l'entité dont il certifie les comptes une prestation de « *mise en place de documentation approfondie des opérations de consolidation* ». Après avoir relevé qu'une telle prestation pouvait

correspondre à des travaux de natures différentes, il a estimé que, selon son contenu, elle pouvait être interdite dès lors qu'elle contrevenait aux dispositions de l'article 10 du code de déontologie, ou autorisée si les travaux effectués entraient dans la mission légale de certification (*avis du 7 avril 2008 – annexe 3.2.*).

### ● Liens financiers et prestations réalisées de manière concomitante à la mission

Un commissaire aux comptes ayant des liens financiers avec une société prévoyant de prendre le contrôle de la société dont il certifiait les comptes a saisi le Haut Conseil des conséquences qui résulteraient d'une telle opération. Ce commissaire aux comptes réalisait par ailleurs des prestations de services pour la société qui envisageait la prise de contrôle. Dans la situation décrite, le Haut Conseil a estimé que la prise de contrôle ferait apparaître des liens financiers incompatibles avec la mission de commissaire aux comptes et que le commissaire aux comptes devrait y mettre fin à la suite de la prise de contrôle. Il a constaté que les prestations de services fournies à la société réalisant la prise de contrôle entraient dans le champ des prestations

### Saisines du Haut Conseil en application de l'article R.821-6 du code de commerce

« *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, le Haut Conseil du commissariat aux comptes peut être saisi de toute question entrant dans ses compétences définies à l'article L. 821-1, 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. Les saisines et demandes d'avis adressées au Haut Conseil sont communiquées sans délai au commissaire du Gouvernement. »*

interdites et que le commissaire aux comptes devrait également y mettre fin. Il a toutefois souligné le préjudice potentiel que pouvait constituer la démission du commissaire aux comptes à un mois de la date de clôture de l'exercice et la nécessité d'adopter une conduite préservant les intérêts de la société (*avis du 30 décembre 2008 – annexe 3.9.*).

### ● Successions de missions

Dans une première saisine, le Haut Conseil était interrogé sur la possibilité pour un cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes d'accepter des mandats de commissaire aux comptes dans des sociétés appartenant à un même groupe alors que ce cabinet et son réseau avaient réalisé antérieurement diverses interventions dans des sociétés du groupe. Le Haut Conseil a estimé qu'il ne pouvait pas se prononcer à partir des seuls éléments exposés par le requérant. Aussi, il a identifié, parmi les prestations décrites, celles susceptibles, sous certaines hypothèses, de placer un commissaire aux comptes en situation à risques ou en situation d'incompatibilité au regard des articles 5, 20, 29 III du code de déontologie. Ainsi, l'établissement des comptes de filiales par un membre du réseau, une aide ponctuelle sur la consolidation, des consultations techniques relatives aux comptes sociaux, ou des « diagnostics IFRS » réalisés par le cabinet antérieurement à l'acceptation du mandat, peuvent, selon les termes de l'avis, placer le commissaire aux comptes en situation d'auto-révision (*avis du 21 février 2008 – annexe 3.1.*).

Dans une seconde saisine, le Haut Conseil était interrogé sur la possibilité d'accepter un mandat de commissaire aux comptes dans une entité pour laquelle le cabinet pressenti avait réalisé, au cours de l'exercice précédent, une prestation d'accompagnement de l'entité en vue de préparer son passage à la comptabilité commerciale. En l'espèce, compte tenu de la prestation décrite dans la proposition de mission, le Haut Conseil a estimé, en application de l'article 20 du code de déontologie, que le mandat de commissaire aux comptes ne pouvait pas être accepté (*avis du 7 avril 2008 – annexe 3.3.*).

### ● Indépendance, conflit d'intérêts

Le Haut Conseil, saisi de la situation d'un commissaire aux comptes d'une association qui était également membre cotisant de cette association, a estimé qu'il devait démissionner de son mandat de commissariat aux comptes de l'association. Il a relevé qu'en l'espèce la qualité de membre de l'association lui donnait accès avec voix délibérative à l'assemblée générale qui statuait sur les comptes et pouvait ainsi porter atteinte à son impartialité, son indépendance et son apparence d'indépendance (*avis du 1<sup>er</sup> juillet 2008 – annexe 3.4.*).

Saisi d'une question de principe portant sur la possibilité pour un commissaire aux comptes d'accepter de réaliser, à la demande d'un tiers, une intervention portant sur l'entité dont il certifie les comptes, le Haut Conseil a estimé que le commissaire aux comptes qui acceptait de réaliser l'intervention pour un tiers se plaçait en situation de conflit d'intérêts et devait démissionner de son mandat de commissaire aux comptes. En outre, eût-il démissionné, ce dernier ne pouvait réaliser l'intervention si celle-ci impliquait l'utilisation de renseignements dont il avait pu avoir connaissance à l'occasion de sa mission légale, en application des dispositions relatives au secret professionnel et à l'obligation de discrétion (*avis du 30 septembre 2008 – annexe 3.6.*).

Saisi d'une question portant sur la possibilité pour un commissaire aux comptes d'exercer ses fonctions dans des entités intervenant sur le marché de l'expertise comptable, le Haut Conseil a considéré que, dans une telle situation, l'exercice impartial de la mission et l'indépendance du commissaire aux comptes à l'égard de ces entités n'étaient pas nécessairement compromis. Il a relevé qu'il appartenait toutefois au commissaire aux comptes d'examiner la situation au regard des principes d'honnêteté et droiture, et de veiller aux risques d'atteinte au secret professionnel auxquels il était exposé (*avis du 23 octobre 2008 – annexe 3.7.*).

Le Haut Conseil était également interrogé sur la possibilité pour un commissaire aux comptes d'exercer ses fonctions dans des sociétés concurrentes ou en conflit. Il a estimé que lorsqu'un commissaire aux comptes exerçait ses fonctions dans des entités en concurrence ou en conflit, l'exercice impartial de sa mission et son indépendance à l'égard de ces entités n'étaient pas nécessairement compromis. Dans un tel cas, le commissaire aux comptes devait particulièrement veiller aux risques d'atteinte au secret professionnel. En présence d'un litige impliquant les entités dont il certifiait les comptes, il devait mesurer le risque d'influence auquel il s'exposait, qui pouvait compromettre l'exercice impartial de sa mission, et en tirer les conséquences (*avis du 24 octobre 2008 – annexe 3.8.*).

## ● Co-commissariat aux comptes

Le Haut Conseil était interrogé sur la situation de co-commissaires aux comptes d'une entité et s'est prononcé sur :

- la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes, au regard des exigences de la norme d'exercice professionnel relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ;
- l'indépendance des co-commissaires aux comptes les uns à l'égard des autres ;
- l'appréciation de la dépendance financière de l'un des co-commissaires aux comptes à l'égard de l'entité.

Sur le premier point, au regard de la situation présentée, il a estimé que la répartition des travaux décrite ne satisfaisait pas aux dispositions de la norme, qui définit les travaux qui peuvent être répartis et ceux qui sont réalisés par chaque commissaire aux comptes.

Sur le deuxième, il a relevé plusieurs indices, tels que l'utilisation de locaux, d'un secrétariat administratif et d'un support informatique communs, d'une adresse de courrier électronique comportant un nom identique, ainsi que les liens de parenté existants permettant de conclure que les commissaires aux comptes n'appartenaient pas à des structures d'exercice professionnel distinctes.

Concernant le troisième point, le Haut Conseil a estimé qu'il ne lui était pas possible d'apprécier la dépendance financière du commissaire aux comptes au regard du seul rapport entre les honoraires perçus par un commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission légale pour une entité et le chiffre d'affaires « audit » réalisé par ce dernier pour une année (*avis du 1<sup>er</sup> juillet 2008 – annexe 3.5.*).

Le tableau qui suit synthétise les principaux sujets abordés dans les avis rendus en 2008 par le Haut Conseil.

Objet de la saisine	Qualité de l'auteur de la saisine	Date de l'avis du Haut Conseil
<b>Prestation réalisée de manière concomitante à la mission de commissaire aux comptes</b>		
Fourniture par un commissaire aux comptes à l'entité dont il certifie les comptes d'une prestation de « <i>mise en place de documentation approfondie des opérations de consolidation</i> »	Autorité des marchés financiers	7 avril 2008 Annexe 3.2.
<b>Liens financiers et prestations réalisées de manière concomitante à la mission</b>		
Changements dans l'actionnariat de l'entité auditee	Commissaire aux comptes	30 décembre 2008 Annexe 3.9.
<b>Successions de missions</b>		
Possibilité d'accepter un mandat de commissaire aux comptes dans un groupe au sein duquel des prestations diverses ont été réalisées par le commissaire aux comptes et son réseau au cours d'exercices antérieurs	Commissaire aux comptes	21 février 2008 Annexe 3.1.
Possibilité d'accepter un mandat de commissaire aux comptes à l'issue d'une prestation d' « <i>accompagnement au passage en comptabilité commerciale</i> »	Commissaire aux comptes	7 avril 2008 Annexe 3.3.
<b>Indépendance, conflit d'intérêts</b>		
Indépendance du commissaire aux comptes d'une association membre cotisant de celle-ci	Procureur général près la Cour des comptes	1 <sup>er</sup> juillet 2008 Annexe 3.4.
Intervention à la demande d'un tiers du commissaire aux comptes portant sur l'entité dont il certifie les comptes	Haut Conseil	30 septembre 2008 Annexe 3.6.
Exercice du commissariat aux comptes dans une entité intervenant sur le marché de l'expertise comptable	Commissaire aux comptes	23 octobre 2008 Annexe 3.7.
Exercice du commissariat aux comptes dans des entités concurrentes et en conflit	Commissaire aux comptes	24 octobre 2008 Annexe 3.8.
<b>Co-commissariat aux comptes</b>		
Répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes, appartenance à des structures d'exercice professionnel distinctes, dépendance financière	Autorité des marchés financiers	1 <sup>er</sup> juillet 2008 Annexe 3.5.

## Autres saisines et requêtes

### ● Saisines déontologiques en cours d'examen

Les saisines en cours d'examen au début de l'année 2009 sont relatives aux thèmes suivants :

Objet de la saisine	Qualité de l'auteur de la saisine
<b>Exercice en réseau</b>	
Appartenance à un réseau	Commissaire aux comptes
<b>Prestation réalisée de manière concomitante à la mission de commissaire aux comptes</b>	
Fourniture de prestations de services de manière concomitante à la mission de commissaire aux comptes	Procureur général près la Cour des comptes
<b>Fourniture d'une prestation de services par un membre du réseau</b>	
Possibilité pour une entité « couvée » d'avoir pour expert-comptable un cabinet appartenant au même groupe que le commissaire aux comptes de l'entité « couveuse »	Commissaire aux comptes
<b>Exercice d'une activité commerciale</b>	
Compatibilité de l'exercice du commissariat aux comptes avec une fonction de mandataire social	Président de la Compagnie nationale
<b>Démission</b>	
Possibilité pour un commissaire aux comptes de démissionner de son mandat	Commissaire aux comptes
<b>Co-commissariat aux comptes</b>	
Répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes	Autorité des marchés financiers

Par ailleurs, la Commission Bancaire a soumis au Haut Conseil douze cas de répartition des budgets de commissariat aux comptes dans des établissements de crédit ou entreprises d'investissement.

Le secrétaire général a saisi le Haut Conseil des questions de principes soulevées par les situations décrites par la Commission, afin qu'un avis puisse prochainement être rendu.

### ● Demandes d'information

En 2008, le secrétaire général du Haut Conseil a été destinataire de différentes demandes d'information. Certaines portaient sur l'organisation du Haut Conseil, ses travaux et ses publications, d'autres étaient relatives à la réglementation applicable aux commissaires aux comptes. Ces demandes ont été traitées par les services du Haut Conseil.

### ● Mises en cause

Le secrétaire général a été destinataire de mises en cause de commissaires aux comptes. Deux ont paru relever de manquements avérés et ont fait l'objet d'une transmission au parquet.

## Mise en place d'un groupe de travail sur le code de déontologie

À l'initiative de la présidente du Haut Conseil, un groupe de travail relatif au code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes a été mis en place en avril 2008.

Ce groupe était constitué de représentants du Medef (Mouvement des Entreprises de France), de l'Afep (Association Française des Entreprises Privées), de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et de la chancellerie. Des représentants de la Commission Bancaire se sont joints aux travaux concernant les liens financiers.

Le groupe a été créé pour recueillir les avis de la profession et des entreprises sur les difficultés d'application du code de déontologie, et pour tenir compte de la procédure engagée devant la Cour de Justice des communautés européennes par la Commission européenne, cette dernière considérant que le code crée des restrictions à la liberté de prestation de services allant au-delà des dispositions de l'article 22 de la directive européenne sur le contrôle légal des comptes, relatif à l'indépendance et à l'objectivité.

La lettre de mission établie par la présidente invitait le groupe de travail à dresser un bilan de l'application des dispositions du code de déontologie et à identifier les éventuelles difficultés rencontrées par les entreprises dans leurs relations avec leurs commissaires aux comptes. Les travaux devaient également permettre de clarifier les dispositions du code sujettes à interprétation.

Le groupe de travail a remis son rapport à la chancellerie le 24 mars 2009.

## Activité juridictionnelle

- Données chiffrées
- Analyse des décisions rendues
- Publicité des décisions

# Activité juridictionnelle

Au cours de l'année 2008, l'activité juridictionnelle du Haut Conseil a été moins soutenue que celle de l'année précédente, en raison, notamment, de la faiblesse du stock en début d'année, ayant entraîné la programmation d'un nombre inférieur de séances consacrées à cette activité, et du poids de certains dossiers abordés.

En revanche, on a assisté à une reprise des recours exercés devant le Haut Conseil, dont le flux s'était pratiquement tari au cours de l'année précédente.

## REPÈRE

Décisions rendues	2008	2007
Inscription	-	7
Discipline	7	9
Honoraires	-	3
<b>Total</b>	<b>7</b>	<b>19</b>

30

## REPÈRE

Stocks et flux de dossiers	2008	2007
Dossiers antérieurs (N-1)	3	18
Nouveaux dossiers	17	5
Désistements	1	1
Décisions au fond (hors désistement)	7*	19
<b>Dossiers restant à juger</b>	<b>13</b>	<b>3</b>

\*dont une avant-dire droit

## REPÈRE

Décisions rendues en 2008	Nombre
Confirmation	3
Confirmation partielle	2
Infirmerie totale	1
Irrecevabilité	-
Annulation de la décision de première instance	1
<b>Total</b>	<b>7</b>

## Données chiffrées

Au cours de l'année 2008, le Haut Conseil a siégé à quatre reprises en tant qu'instance d'appel<sup>1</sup> et a rendu, hors désistement, sept décisions, dont une avant-dire droit.

Sur les décisions rendues au fond, toutes en matière disciplinaire, quatre ont fait l'objet d'un pourvoi devant le Conseil d'État ; le demandeur à deux de ces recours s'est désisté.

Au cours de l'année 2008, le Haut Conseil a été destinataire de 17 nouveaux dossiers, dont quatre ont été jugés au cours de l'année. Un cinquième a fait l'objet d'une mesure de renvoi pour échange de mémoires au fond, après décision d'annulation de la décision frappée d'appel et évocation. Enfin, l'examen d'un recours contre une décision de refus d'inscription a été renvoyé à une date ultérieure, pour obtention de documents complémentaires.

Les trois décisions de confirmation sont intervenues dans trois dossiers relatifs au même professionnel ; les deux confirmations partielles et l'infirmerie totale ont été prononcées à la suite d'appels formés par le ministère public ou par le ministre de la Justice.

Au cours de l'année 2008, le Conseil d'État a rendu deux décisions de non-admission de pourvois formés contre deux décisions disciplinaires rendues en 2007.

<sup>1</sup> Les 27 mars, 22 mai, 26 juin et 20 novembre 2008.

## Analyse des décisions rendues

Les décisions du Haut Conseil sont présentées par thème.

### ● Procédure

#### • Régularité de la saisine du syndic et des investigations de celui-ci

Saisis par le procureur général d'une demande d'enquête sur les conditions dans lesquelles avait été exercé le commissariat aux comptes dans une société, à la suite des ajustements demandés dans les comptes par les commissaires aux comptes qui avaient succédé aux professionnels visés par cette demande d'enquête, les syndics ont estimé que, si aucun reproche ne pouvait être retenu à leur encontre relativement à l'exécution de leurs diligences, il apparaissait en revanche que la société de commissaires aux comptes à laquelle ils appartenaient, et qui était titulaire du mandat, avait fourni à la société contrôlée des prestations de services d'assistance à la consolidation dans des conditions susceptibles de porter atteinte à l'indépendance. Il était soutenu que le procureur général n'avait été saisi qu'à l'égard des commissaires aux comptes, personnes physiques, et que la procédure ne pouvait donc être étendue à la société. Dans sa **décision du 20 novembre 2008**, le Haut Conseil a écarté cet argument en relevant que le procureur général, compétent pour faire procéder à des investigations en vertu de l'article 92 du décret du 12 août 1969 devenu les articles R.822-36 et R.822-37 du code de commerce, avait étendu la saisine des syndics aux faits révélés au cours de l'enquête. Il était également reproché aux syndics d'avoir manqué d'impartialité dans l'argumentation développée au soutien de leurs conclusions et il était demandé au Haut Conseil de constater la nullité de la procédure en résultant. Cette demande a été rejetée, au motif que le document dans lequel les syndics expriment leurs conclusions est soumis à la libre discussion des parties.

#### • Composition de la chambre régionale de discipline

Dans la même espèce, il était également pré-tendu que la présence de commissaires aux comptes au sein de la chambre régionale de discipline ne permettait pas de s'assurer de l'impartialité de celle-ci, compte tenu de la situation de concurrence de ces derniers avec les mis en cause. Le Haut Conseil a écarté cet argument en retenant que la composition des chambres régionales de discipline est prévue par la loi et que leurs décisions sont susceptibles de recours devant le Haut Conseil, sous contrôle du Conseil d'État.

Dans une autre espèce, le Haut Conseil avait, par une décision antérieure<sup>2</sup>, annulé la sanction prononcée à l'égard d'un commissaire aux comptes, notamment en raison de l'irrégularité de la composition de la chambre régionale de discipline. Cette chambre régionale, ressaisie de la procédure disciplinaire s'étant à nouveau prononcée et appel ayant été interjeté contre cette nouvelle décision, le Haut Conseil a, le 20 novembre 2008, constaté que la chambre n'était constituée lorsqu'elle a siégé que de quatre membres, en violation des articles L. 822-6 et R. 822-5 alinéa 1 du code de commerce, qui exigent un quorum de cinq membres au moins. En conséquence, il a annulé la décision et, constatant que les poursuites avaient été valablement engagées, a évoqué l'examen de l'affaire et renvoyé les débats à une date ultérieure, afin de permettre aux parties d'échanger leurs mémoires sur le fond.

#### • Recevabilité de l'action disciplinaire

Un commissaire aux comptes, président de la société titulaire d'un mandat, exerçant dans des conditions susceptibles de caractériser une situation d'incompatibilité, a été poursuivi disciplinairement à titre personnel à raison de ces faits. Il invoquait l'irrecevabilité de cette action, soutenant que seule la société titulaire du mandat

<sup>2</sup> 11 octobre 2007 (voir rapport 2007 du H3C).

pouvait se voir reprocher une telle faute. Sa prétention a été écartée, le Haut Conseil relevant que les agissements personnels d'un commissaire aux comptes, même accomplis en dehors de l'exercice de sa profession sont susceptibles de constituer une faute disciplinaire, et que la recevabilité de l'action ne se confond ni avec la constatation de l'existence de cette faute, ni avec son imputabilité.

### ● Fautes disciplinaires

REPÈRE

#### Article R. 822-32 du code de commerce

*« Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, 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, constitue une faute disciplinaire passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L. 822-8. »*

#### ● Violation du secret professionnel

Dans une **décision du 27 mars 2008**, le Haut Conseil a estimé que constitue une violation du secret professionnel le fait, pour le commissaire aux comptes signataire dans une entité, d'établir, à la demande de cette dernière, une attestation conforme aux prescriptions de l'article 202 du nouveau code de procédure civile, et destinée à être produite en justice, dans le cadre du litige prud'homal opposant la société à une de ses employées. En effet, de par son contenu, faisant état d'insuffisances constatées par ce commissaire aux comptes lors du contrôle des comptes d'un exercice déterminé, ce document révélait des informations relatives à l'entreprise qu'il contrôlait.

Dans une autre espèce, le Haut Conseil, par une **décision du 26 juin 2008**, a sanctionné un commissaire aux comptes qui avait, dans une lettre à caractère privé, dénoncé au Grand Maître de la Grande Loge Nationale Française des irrégularités de nature fiscale, constatées

dans l'exercice d'une mission d'expert comptable. Cette violation du secret professionnel, susceptible d'être qualifiée pénalement, constitue un manquement à l'honneur et à la probité, et, partant, une faute disciplinaire au sens de l'article 88 du décret du 12 août 1969, devenu l'article R. 822-32 du code de commerce.

#### ● Exercice d'une activité commerciale

Dans une **décision du 26 juin 2008**, le Haut Conseil a estimé que le commissaire aux comptes, qui détenait 25 % du capital d'une société de construction et s'était impliqué dans la gestion de celle-ci, avait exercé par ce biais une activité commerciale de promotion immobilière, incompatible avec les fonctions de commissaire aux comptes en application de l'article L. 822-10 du code de commerce.

Dans une autre décision du même jour, relative au même professionnel, il a été retenu que le fait d'accepter de particuliers un mandat de gestion de fonds, assorti d'un engagement de leur procurer « *un rendement minimum annuel de 6,40 % net d'impôts* » constituait l'exercice d'une activité commerciale d'intermédiaire en placements financiers.

#### ● Perte d'indépendance à l'égard de la société contrôlée

La même décision a retenu que le commissaire aux comptes, qui avait obtenu de la société dont il certifiait les comptes deux prêts au bénéfice de la société de construction dans laquelle il était intéressé, s'était ainsi placé en situation de dépendance à l'égard de l'entité contrôlée, en violation des dispositions de l'article 4 du code de déontologie professionnelle applicable lors des faits, et reprises à l'article 5 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

La même solution a été retenue, dans une **décision du 22 mai 2008**, à l'égard du président de la société de commissariat aux comptes titulaire d'un mandat, qui avait obtenu de la société dont les comptes étaient certifiés un prêt, consenti à une des sociétés du groupe dont il présidait le holding. Le même

professionnel s'était, à raison des liens financiers ainsi créés, trouvé en situation de défaut d'indépendance à l'égard de deux autres sociétés, détenues, l'une par le même dirigeant que la société prêteuse, l'autre, par cette société elle-même.

C'est de même par référence aux règles d'indépendance édictées par le code de déontologie professionnelle, qu'ont été, compte tenu de leur date, appréhendées des prestations d'assistance à la consolidation fournies par la société de commissaires aux comptes titulaire d'un mandat au bénéfice de la société dont elle certifiait les comptes. C'est ainsi qu'ont été retenues pour caractériser la perte d'indépendance :

- l'importance relative des honoraires perçus pour ces prestations et au titre de la mission de certification, les premiers ayant très largement excédé les seconds ;
- la durée de ces prestations d'assistance, qui, s'étant déroulées sur deux exercices, ne pouvaient être considérées comme ponctuelles et limitées ;
- la situation d'auto-révision dans laquelle s'est trouvé placé le cabinet.

Dans une **décision en date du 20 novembre 2008**, le manquement a été retenu tant à la charge de la personne morale, titulaire du mandat, que de l'associé signataire pour le compte de celle-ci, qui, averti de l'existence de ces prestations, a persisté dans l'exécution du mandat jusqu'à la révélation de cette situation à l'occasion d'un contrôle périodique de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

#### • Manquements susceptibles de constituer une faute pénale

Le Haut Conseil a rappelé, le **26 juin 2008**, le principe d'indépendance des actions pénales et disciplinaires, mais retenu, les **27 mars et 26 juin** que les faits, en ce qu'ils constituaient des manquements à l'honneur et à la probité, étaient à retenir en tant que tels comme caractérisant des fautes disciplinaires.

REPÈRE	Nature des sanctions prononcées en 2008	Nombre
Avertissement		1
Blâme		1
Interdiction temporaire d'exercer la profession de commissaire aux comptes		2*
Interdiction définitive d'exercer la profession de commissaire aux comptes		2
Annulation de la décision de première instance avant dire droit		1
<b>Total</b>		<b>7</b>

\*Dont une interdiction d'une durée de trois ans avec sursis et une interdiction d'une durée d'un an avec sursis.

## Publicité des décisions

Le Haut Conseil étudie les principes et les modalités d'une publicité de ses décisions de sanction.



## Coopération internationale

- Coopération bilatérale
- Coopération européenne
- Coopération à l'échelon mondial

# Coopération internationale

## • Coopération bilatérale

Le Haut Conseil a présenté le système français de supervision des auditeurs à des délégations étrangères prévoyant de développer un système équivalent dans leurs juridictions respectives. Il a par ailleurs continué les discussions bilatérales en vue de préparer les futurs accords de coopération.

## • Coopération européenne

### • *European Group of Auditors' Oversight Bodies – EGAOB*

L'EGAOB<sup>1</sup>, dans le cadre de son programme de travail 2009, a intensifié ses travaux. Ils ont porté sur la mise en œuvre de l'article 47 de la directive 2006/43/CE, notamment sur l'octroi des équivalences aux systèmes de supervision des pays-tiers. Les normes ISA ont aussi fait l'objet d'études approfondies, notamment sur leurs modalités d'application, sur l'organisation de leur traduction, sur leur possibilité d'évolution. Enfin, des thèmes relatifs à l'actualité ont été abordés, tels que les conséquences de la crise économique sur la mission des auditeurs, l'évolution des structures des cabinets d'audit ou encore les scandales financiers récents et leur impact sur la supervision publique des auditeurs, telles que les affaires Madoff, Stanford aux États-Unis ou Satyam en Inde.

### • Sous-groupe sur les pays tiers

Créé en décembre 2006, le « sous-groupe coopération » de l'EGAOB a été renommé le « sous-groupe sur les pays tiers » en janvier 2009. Les travaux de ce sous-groupe ont notamment porté sur l'élaboration d'un formulaire commun d'inscription pour les cabinets d'audit des pays tiers et sur l'évaluation des systèmes de supervision publique des auditeurs des pays tiers. À ce titre, chaque membre du sous-groupe, dont le Haut Conseil, a rédigé des projets de rapports détaillant les éléments sur lesquels pourra se

fonder la Commission pour octroyer les équivalences. Ont été également examinés les critères devant être remplis par les systèmes des pays tiers pour être considéré comme adéquat en termes de capacité à coopérer et à organiser la protection des données confidentielles. Le sous-groupe a par ailleurs participé aux évaluations ayant permis à la Commission d'accorder un régime d'équivalence à titre transitoire à certains pays tiers.

### • Sous-groupe « Future EGAOB », sous-groupe sur la coopération intra-européenne

Il a été décidé lors d'une réunion plénière de l'EGAOB en date du 30 juin 2008 qu'un nouveau sous-groupe serait consacré aux discussions sur le fonctionnement futur de l'EGAOB (sous-groupe « Future EGAOB »).

La première réunion a été organisée au début du mois de septembre 2008 et a prévu de réaliser les travaux suivants :

- préparation d'un programme de travail de l'EGAOB pour 2009 ;
- établissement d'une liste de priorités devant être traitées par l'EGAOB en 2009 et dans les années suivantes ;
- réévaluation des méthodes de travail de l'EGAOB pour améliorer l'efficacité des réunions.

Le sous-groupe « Future EGAOB » a été renommé « sous-groupe sur la coopération intra-européenne » en janvier 2009, avec un mandat étendu pour inclure les discussions sur la coopération intra-européenne entre les entités européennes de supervision des auditeurs.

<sup>1</sup> L'EGAOB regroupe auprès de la Commission européenne les représentants des organes de supervision des États membres, dont le secrétaire général du Haut conseil.

## • Conférence internationale de la Commission européenne sur l'audit

La Commission européenne a organisé le 10 décembre 2008 une conférence internationale visant à rassembler les représentants des organes de supervision du monde entier. L'objectif de la conférence était de promouvoir les systèmes de supervision publique des auditeurs dans les juridictions des pays tiers et de favoriser une meilleure coopération entre ces systèmes.

La présidente du Haut Conseil a été invitée par la Commission européenne à présider la session concernant la coopération entre l'Union européenne et les pays tiers. Cette session avait pour but de présenter les différents systèmes de supervision publique européens, de poser les questions pratiques d'une coopération effective au sein de l'Union européenne et d'indiquer comment l'Europe entendait coopérer avec les pays tiers et accorder les équivalences.

Dans le document préparatoire de la conférence, le système de supervision français est cité comme un exemple européen de système répondant aux exigences de la 8<sup>e</sup> directive.

### Période transitoire

**RÉPÈRE**

En attendant les décisions définitives d'équivalence des systèmes de supervision publique des pays tiers, la Commission européenne a instauré pour 34 pays tiers une période transitoire allant du 29 juin 2008 au 1<sup>er</sup> juillet 2010, au cours de laquelle ces derniers peuvent, en échange d'informations sur eux-mêmes, sur les normes d'audit et sur les règles d'indépendance dont ils se servent, poursuivre leur activité d'audit auprès d'entités de pays tiers cotées sur les marchés européens, en étant enregistrés conformément à l'article 45 de la 8<sup>e</sup> directive.

## • Coopération à l'échelon mondial

### • Séances plénières de l'*International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)*

Le Haut Conseil a participé au cours de l'année 2008 à deux réunions de l'IFIAR<sup>2</sup> ayant eu lieu à Oslo et au Cap.

L'admission de cinq nouveaux membres a eu lieu en 2008 : Luxembourg, Île Maurice, Hongrie, Slovaquie et Chinese Taipei<sup>3</sup>.

L'accueil de nouveaux membres ainsi que les échanges de plus en plus nombreux avec les autres organisations internationales démontrent le rôle toujours plus important de l'IFIAR sur la scène internationale.

Les discussions ont porté sur les principaux thèmes suivants :

- turbulences et conditions actuelles de marché ;
- qualité de l'audit ;
- échanges d'informations entre les régulateurs de l'audit ;
- concentration du marché ;
- contrôles périodiques ;
- inscription des auditeurs étrangers ;
- normes ISA.

Par ailleurs, dans le cadre du dialogue instauré entre l'IFIAR et le GPPC<sup>4</sup>, des représentants des six réseaux membres de ce dernier ont présenté leur organisation et leur système de contrôle interne de qualité.

La charte de l'IFIAR, adoptée lors de la dernière réunion, fixe les procédures de prise de décision de l'IFIAR et les dispositions concernant son administration interne.

<sup>2</sup> L'IFIAR a été créé le 15 septembre 2006 à Paris.

<sup>3</sup> Correspond à la juridiction de Taiwan.

<sup>4</sup> Global Public Policy Committee (Price Waterhouse Coopers, Ernst & Young, KPMG, Deloitte, Grant Thornton et BDO).

Il a notamment été créé lors de cette réunion un « *Advisory Council* », composé de six membres (France, Allemagne, Japon, Norvège, Singapour, États-Unis), pour assister et conseiller le président et le vice-président de l'IFIAR dans leurs tâches. La France, la Norvège et Singapour siègeront jusqu'à la première moitié de l'année 2011. L'Allemagne, le Japon et les États-Unis siègeront jusqu'à la première moitié de l'année 2013.

Les discussions préliminaires ont porté sur le fondement des tâches administratives et organisationnelles de l'IFIAR. Des discussions plus approfondies ont eu lieu lors de la réunion plénière suivante de l'IFIAR, tenue en avril 2009 à Bâle en Suisse.

## REPÈRE

### Groupes de travail de l'IFIAR

Le Haut Conseil est membre des groupes de travail suivants :

- échanges d'informations/coopération internationale ;
- travaux préparatoires des ateliers sur les contrôles ;
- coordination des normes.

Les autres groupes de travail traitent :

- des conditions actuelles de marché ;
- de la qualité de l'audit.

### • Ateliers de l'IFIAR sur les contrôles périodiques

Au début de l'année 2008, le Haut Conseil a participé, à Berlin, au second atelier de l'IFIAR sur les contrôles périodiques. Le thème principal de cet atelier traitait du développement des processus des contrôles périodiques et de leurs techniques. Les participants de l'atelier de travail ont approfondi les précédents travaux organisés à Amsterdam en couvrant de manière détaillée la procédure de sélection des mandats. En outre, ont été abordées les questions relevant de la conduite des contrôles dans l'environnement des marchés actuels.

Au début de l'année 2009, le Haut Conseil a participé, à Stockholm, au troisième atelier de l'IFIAR sur les contrôles périodiques. Les sujets couverts étaient relatifs au déroulement des opérations de contrôle des cabinets d'audit : les contrôles hors-site, les éléments collectés et la documentation, la responsabilité des auditeurs concernant la fraude, la responsabilité des auditeurs concernant la prévention, la détection et la dénonciation des infractions économiques, et les fusions au sein des réseaux internationaux. De nouveaux sujets liés aux modèles de rapport public, aux mesures de qualité de l'audit et aux responsabilités des auditeurs du groupe ont été aussi discutés.

## Liste des membres de l'IFIAR en 2008 (27 membres)

Pays	Autorités
Afrique du Sud	Independent Regulatory Board on Auditors (IRBA)
Allemagne	Abschluss Prüfer Aufsichts Kommission (Auditor Oversight Commission - AOC)
Australie	Australian Securities & Investments Commission (ASIC)
Autriche	Austrian Audit Quality Control Oversight Board
Brésil	Comissão de Valores Mobiliários (CVM)
Canada	Canadian Public Accountability Board (CPAB)
Chinese Taipei - *Taïwan	Financial Supervisory Commission (FSC)
Corée	Financial Supervisory Commission Financial Supervisory Service
Danemark	Danish Commerce and Companies Agency (DCCA)
Espagne	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)
États-Unis	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
Finlande	Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland (AB3C)
France	Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C)
Hongrie*	Auditors' Public Oversight Committee (APOC)
Île Maurice*	Financial Reporting Council (FRC)
Irlande	Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (IAASA)
Italie	Commissione Nazionale per le Società la Borsa (CONSOB)
Japon	Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB) Japanese Financial Services Agency (JFSA)
Luxembourg*	Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)
Pays-Bas	Autoriteit Financiële Markten (AFM)
Norvège	Financial Supervisory Authority of Norway (KreditTilsynet)
Royaume Uni	Financial Reporting Council (FRC)
Singapour	Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)
Slovaquie*	Úrad pre doh ad nad výkonom auditu (Auditing Oversight Authority - UDVA)
Sri Lanka	Sri Lanka Accounting and Auditing Standards Monitoring Board
Suède	Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden)
Suisse	Federal Audit Oversight Authority (FAOA)

\* Nouveaux membres



## Contrôles périodiques

- Nouvelle organisation des contrôles périodiques
- Mise en place progressive
- Programme des contrôles 2008
- Résultats des contrôles sur la qualité de l'organisation des cabinets et sur la mise en œuvre de la mission légale
- Appréciation par le Haut Conseil du système mis en place et évolutions

# Contrôles périodiques

Les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques organisés selon le cadre, les orientations et les modalités définis par le Haut Conseil.

Ils sont contrôlés tous les trois ans lorsqu'ils exercent des fonctions de contrôle légal des comptes auprès d'entités mentionnées à l'article R.821-26 du code de commerce, dénommées « entités d'intérêt public (EIP) » et tous les six ans lorsqu'ils n'exercent pas ces fonctions auprès de ces entités.

Les contrôles périodiques prévus au titre du programme de l'année 2008 ont été réalisés en application des principes énoncés dans la décision 2007-01 du Haut Conseil. Ils se sont déroulés pendant l'année 2008 et au cours du premier semestre de l'année 2009. Ils ont porté sur la certification des comptes relatifs aux exercices comptables 2006 et 2007.

Depuis, sont intervenus l'ordonnance du 8 décembre 2008 portant transposition de la 8<sup>e</sup> directive et son décret d'application du 30 décembre 2008.

## • Nouvelle organisation des contrôles périodiques

Antérieurement à l'ordonnance précitée, le code de commerce prévoyait que les contrôles périodiques étaient effectués par la Compagnie nationale et les compagnies régionales. En vue de renforcer l'indépendance des contrôleurs, la décision 2007-01 (*figurant en annexe 6-1*) a modifié le cadre des contrôles périodiques et a posé de nouveaux principes directeurs.

### • Nouveaux principes directeurs

Pour répondre aux exigences de l'article 29 de la 8<sup>e</sup> directive, les modalités du financement du système des contrôles périodiques ont été modifiées.

**REPÈRE**

#### Article 29 de la 8<sup>e</sup> directive

[...] 1.b) le financement du système d'assurance qualité est sûr et exempt de toute influence indue de la part des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui en relèvent ; [...]

Le financement des opérations de contrôle périodique est assuré par une cotisation nationale, mise à la charge des commissaires aux comptes, affectée exclusivement à cet objet. Ce système évite que les contrôles soient financés de manière directe par les contrôlés, comme cela pouvait être le cas auparavant pour une partie des contrôles.

En application de cette décision, les commissaires aux comptes certifiant les comptes d'entités d'intérêt public, dits « cabinets EIP », sont contrôlés par un « corps de contrôleurs » composé de professionnels n'exerçant pas en cabinet, salariés de la Compagnie nationale et agissant sous les seules instructions du Haut Conseil. En vue de prévenir les situations pouvant porter atteinte à l'indépendance, chaque contrôleur a signé des engagements complémentaires au contrat de travail (*cf. annexe 6-2*).

Les contrôles de cabinets de commissaires aux comptes ne certifiant pas de comptes d'entités d'intérêt public, dits « cabinets non EIP », sont réalisés par les compagnies régionales. Afin de renforcer l'indépendance des contrôleurs praticiens, un principe de dépassement des contrôles a été mis en place. Chaque contrôleur praticien affecté au contrôle d'un cabinet non EIP signe un engagement d'indépendance vis-à-vis de ce cabinet.

Pour rendre opérationnelle la nouvelle organisation des contrôles, un comité a été créé entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale. Les travaux de ce comité sont soumis au Haut Conseil pour approbation.

**REPÈRE****Principaux travaux du comité**

- Organisation d'une procédure de recrutement des contrôleurs des cabinets EIP.
- Élaboration du programme de contrôle de l'année 2008.
- Élaboration des méthodes de contrôle et de restitution des résultats.
- Proposition des modalités de dépaysement des contrôleurs des cabinets non EIP.

**• Champ du contrôle**

Le Haut Conseil a décidé de retenir le « cabinet » comme point d'entrée et comme unité de contrôle.

La notion de cabinet, définie pour les besoins du contrôle périodique, est connue et utilisée par les praticiens ; elle correspond à une réalité de terrain et permet d'appréhender la notion de réseau.

**REPÈRE****Définition du cabinet (décision 2007-01 du Haut Conseil)**

Un cabinet comprend un ensemble de structures d'exercice du commissariat aux comptes, inscrites et titulaires de mandats de commissariat aux comptes, partageant des procédures communes. Une structure d'exercice peut être soit une personne physique inscrite et titulaire de mandats exerçant seule, soit une personne morale inscrite et titulaire de mandats dans laquelle exercent plusieurs personnes physiques inscrites.

Le Haut Conseil a demandé de suivre une approche dite globale du contrôle, consistant à vérifier la qualité des travaux de la certification

légale sur des mandats en tenant compte de l'environnement de ces mandats et notamment de l'efficience de l'organisation et des procédures des cabinets qui les détiennent.

**REPÈRE****Champ du contrôle global de cabinet**

- Attester l'existence et l'efficience, au sein d'un cabinet, d'une organisation et de procédures visant à garantir la qualité du contrôle légal des comptes et l'indépendance du commissaire aux comptes.
- Vérifier la correcte exécution de la mission légale par les signataires sur une sélection de mandats, au regard des normes d'exercice professionnel et des règles déontologiques.
- Évaluer, le cas échéant, le fonctionnement et l'efficacité, sur une sélection de mandats, du dispositif de contrôle de qualité interne du cabinet.
- Apprécier le contenu du rapport de transparence, pour les commissaires aux comptes qui y sont soumis, à partir des opérations de contrôle réalisées.

Cette approche est suivie par nombre d'homologues du Haut Conseil et a été recommandée par la Commission européenne.

**• Supervision des contrôles**

Contrairement aux campagnes de contrôles précédentes, l'intervention du secrétaire général du Haut Conseil a été effective à toutes les étapes des opérations de contrôle des cabinets EIP : approche du contrôle, vérifications, pré rapport, procédure contradictoire, rapport définitif. Le secrétariat général a exercé un rôle direct dans le contrôle de chacun des cabinets EIP contrôlés.

En ce qui concerne les contrôles des cabinets non EIP, le secrétariat général a reçu, à la date du 30 mai 2009, près de 45 % des rapports définitifs.

À la suite du présent rapport, le Haut Conseil adressera des recommandations aux cabinets ainsi qu'aux instances professionnelles.

Le comité, sur ce dernier point, a proposé pour les futurs contrôles, que les compagnies régionales fassent valider leurs propositions de recommandations individuelles aux cabinets par le Haut Conseil.

Lorsque les faiblesses ne sont pas considérées comme majeures, les actions correctrices prises par le cabinet seront suivies dans le cadre d'un prochain contrôle périodique. En cas de défaillance plus importante, un suivi du cabinet dans l'année qui suit son contrôle pourra être programmé. Dans les cas les plus graves, des saisines du parquet général pourront être réalisées.

## • Mise en place progressive

La mise en œuvre du nouveau système de contrôles périodiques a débuté en octobre 2007 et s'est poursuivie au cours de l'année 2008.

Au titre des contrôles périodiques 2008, la Compagnie nationale a levé des cotisations à concurrence de 8 millions d'euros.

À partir des travaux menés par le comité mentionné ci-dessus, qui s'est réuni douze fois en 2008, sept décisions relatives aux modalités d'application de la décision 2007-01 ont été prises.

La procédure de recrutement des professionnels du « corps de contrôleurs », chargé de réaliser les contrôles des cabinets EIP, a débuté dès le mois de novembre 2007. Elle a fait intervenir une cellule de recrutement créée au sein du comité, le Haut Conseil, le secrétariat général du Haut Conseil et la Compagnie nationale. 110 candidatures ont été instruites et 18 candidats retenus par le Haut Conseil. Parmi ces candidats, neuf n'ont pas donné suite.

À la fin du premier semestre 2008, **quatre contrôleurs** étaient recrutés. À la fin du mois de décembre 2008, l'effectif était de **neuf contrôleurs et un directeur**. Cet effectif équivaut à quatre contrôleurs en année pleine 2008. L'objectif de recruter

quinze contrôleurs à la fin de l'année 2008, déterminé par la Compagnie nationale, n'a pas été atteint. L'ordonnance du 8 décembre 2008 précitée simplifiera les opérations de recrutement, grâce à la clarification qui a été apportée au statut des contrôleurs du corps.

Les compagnies régionales ont désigné des praticiens pour contrôler des cabinets non EIP selon des critères de sélection fondés sur leur expérience professionnelle. Elles ont disposé en 2008 de 723 contrôleurs pouvant consacrer près de 22 500 heures aux contrôles.

Le dépassement a été reçu favorablement par les compagnies régionales, qui, pour le mettre en œuvre, se sont regroupées autour de huit pluri-régions. Il a fait l'objet d'un aménagement pour ne pas être appliqué en dessous de certains seuils. Toutefois, il est resté partiel, puisque non appliqué pour les compagnies régionales de Paris et de Versailles. Il sera mis en œuvre de manière plus complète pour le programme 2009.

Pour effectuer un contrôle global de cabinet, de nouveaux outils, présentés en *annexe 6.3*, ont été élaborés par le comité et portés à la connaissance du Haut Conseil. Ils ont permis de recueillir des informations auprès des cabinets et ont facilité la préparation, la réalisation et la restitution des opérations de contrôle. Ces nouveaux outils, communs aux contrôles des cabinets EIP et non EIP, accordent une place importante au jugement professionnel des contrôleurs.

### REPÈRE

#### Nouveaux outils de contrôle

- Questionnaire d'informations préalable (QIP) et son traitement.
- Plan d'approche du contrôle (PAC).
- Diagnostic de l'organisation et des procédures du cabinet.
- Plan de contrôle de mandat, fiches de conformité aux normes d'exercice professionnel et questionnaire sur les autres aspects de la mission légale.
- Modèles de restitution des résultats : pré rapport et rapport définitif.

## • Programme des contrôles 2008

En décembre 2007, sur proposition du comité, le Haut Conseil a approuvé le programme de contrôle des commissaires aux comptes à mettre en œuvre au cours de l'année civile 2008.

Ce programme visait à contrôler 314 cabinets EIP, dont deux appartenant à un grand réseau international et 1 105 cabinets non EIP. Ces cabinets sont de tailles diverses : certains peuvent détenir moins de cinq mandats, d'autres plus de 100 mandats. Il a été élaboré à partir des informations communiquées par la Compagnie nationale, collectées dans le cadre du recensement réalisé auprès des compagnies régionales<sup>1</sup>, dans l'objectif de respecter la périodicité légale des contrôles. Les informations actualisées des déclarations d'activité relatives à l'exercice comptable 2006 ont conduit à réduire la première liste nominative des 314 cabinets EIP à 237 cabinets EIP.

Le programme de l'année 2008 supposait un nombre suffisant de contrôleurs formés aux outils. Les opérations de contrôle ont débuté en février 2008.

En juillet 2008, le Haut Conseil a modifié le programme 2008 des cabinets EIP pour l'adapter aux ressources disponibles, en privilégiant la qualité des contrôles. Ainsi, le Haut Conseil a choisi de contrôler au moins un cabinet appartenant à un réseau international et de déléguer, sous sa supervision, à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales le contrôle de certains cabinets. Il a par ailleurs fait le choix de différer les contrôles des cabinets détenant un faible nombre de mandats et dénués de risques. Il a considéré que l'importance des contrôles ne pouvait pas se mesurer au seul nombre de cabinets contrôlés.

<sup>1</sup>À partir des déclarations d'activité faites en 2006 concernant l'exercice 2005.

Plusieurs paramètres doivent en effet être pris en compte au sein de chaque cabinet contrôlé pour pouvoir juger de l'importance du contrôle :

- le nombre de structures d'exercices inscrites détenant des mandats composant un cabinet ;
- le nombre de commissaires aux comptes inscrits exerçant au sein d'un cabinet ;
- le nombre de mandats détenus par ce cabinet et ;
- le nombre d'heures d'audit consacrées aux mandats détenus.

31 cabinets EIP ont été contrôlés en 2008. Ils représentent 88 structures d'exercice du commissariat aux comptes, inscrites en tant que personne physique ou personne morale et détentrices de mandats. Au total 238 personnes physiques inscrites sont signataires au nom de ces cabinets. Ces cabinets détiennent un total de 9 534 mandats pour lesquels ils ont consacré 1 816 962 heures d'audit. Leurs profils sont les suivants :

- un cabinet appartenant à un grand réseau (big) ;
- 12 cabinets détenant chacun plus de 100 mandats ;
- cinq détenant chacun entre 50 et 100 mandats ;
- 13 en détenant moins de 50.

Parmi ces 31 cabinets, neuf cabinets figurent dans le classement 2008 des 190 cabinets proposé par la revue *La profession comptable* en mars 2009, cabinets classés en fonction de l'importance du chiffre d'affaires (supérieur à 3 millions d'euros) : deux parmi les 10 premiers, quatre parmi les 50 premiers.

L'exécution des contrôles délégués a pris du retard. En raison de ce retard, les cabinets concernés n'ont pas été contrôlés au titre du programme 2008. Ils seront vus en 2009.

En ce qui concerne les cabinets non EIP, et selon les informations fournies par la Compagnie nationale, 940 d'entre eux auraient été contrôlés avec une restitution des résultats sur uniquement 609 cabinets au 15 avril 2009.

(En nombre de cabinets)	EIP BIG	EIP non BIG	Total EIP	Total non EIP
<b>Programme des contrôles</b>				
Programme approuvé par le H3C à partir des déclarations d'activité 2005	2	312	<b>314</b>	<b>1 105</b>
Programme actualisé à partir des déclarations d'activité 2006	2	235	<b>237</b>	<b>940</b>
Nombre de cabinets contrôlés pour lesquels un rapport a été établi	1	30	<b>31</b>	<b>609</b>
<b>Réalisation et supervision des contrôles</b>				
Réalisation des contrôles par	Contrôleurs n'exerçant pas en cabinet réalisant les opérations de contrôle sous les instructions du H3C			Compagnies régionales, avec le soutien de la Compagnie nationale
Supervision des contrôles par	le Haut Conseil par l'intermédiaire de son secrétaire général			

L'échantillon sur lequel ont porté les contrôles est représentatif de la population totale au regard des critères suivants :

- taille des cabinets ;
- nombre de structures d'exercice professionnel et nombre d'heures consacrées à l'audit ;
- importance des mandats : nombre de mandats et secteurs d'activité concernés ;
- sensibilité des secteurs économiques ;
- dispersion géographique des cabinets ;
- détention de mandats EIP ou non EIP.

Les profils des cabinets contrôlés sont extrêmement hétérogènes, tant en ce qui concerne leur organisation, leur taille, que la part qu'ils réservent au commissariat aux comptes et le profil des mandats détenus.

*L'annexe 6-4 présente le profil des cabinets EIP contrôlés par le corps de contrôleurs et le profil des cabinets non EIP contrôlés par les compagnies régionales avec le soutien de la Compagnie nationale.*

Le temps total consacré aux opérations de contrôle s'est élevé à environ 7 200 heures pour les cabinets détenant des mandats EIP et 10 000 heures pour ceux n'en détenant pas.

Aucun homologue du Haut Conseil connu à ce jour ne couvre le même périmètre de supervision que le Haut Conseil. Les superviseurs étrangers limitent le champ de leurs contrôles aux cabinets détenant des mandats EIP ou de sociétés cotées, sachant par ailleurs que la plupart du temps l'activité de commissariat aux comptes dans ces secteurs est encore plus concentrée qu'en France.

## • Résultats des contrôles sur la qualité de l'organisation des cabinets et sur la mise en œuvre de la mission légale

Les constats qui suivent portent sur la qualité et la conformité des travaux effectués par les commissaires aux comptes contrôlés sur les exercices 2006 et 2007.

Ils sont restitués à partir du rapport présenté par le secrétaire général du Haut Conseil et du rapport de la Compagnie nationale sur le contrôle des cabinets non EIP, adressé au Haut Conseil mi-juin 2009. Le secrétaire général, à la suite de sa supervision des contrôles non EIP, a validé dans leur ensemble les conclusions du rapport de la Compagnie nationale.

Les contrôles auxquels ont été soumis les 31 cabinets EIP ont été réalisés pour la première fois par le « corps de contrôleurs », sous la direction du secrétaire général du Haut Conseil.

Les compagnies régionales ont confié l'exécution des opérations de contrôle des 609 cabinets non EIP faisant l'objet d'une restitution à des contrôleurs praticiens. Le secrétaire général du Haut Conseil a examiné les restitutions individuelles faites par les contrôleurs praticiens et les compagnies régionales ainsi que le rapport de la Compagnie nationale.

Compte tenu des effectifs actuels du secrétariat général dans le secteur de la supervision, l'examen des rapports individuels reçus n'a pas pu être réalisé exhaustivement en vue de produire son rapport au Haut Conseil. Chaque compagnie régionale a cependant fait l'objet de cette revue. L'ensemble des rapports des cabinets non EIP reçus par le Haut Conseil au titre du programme 2008 continue d'être examiné en vue d'émettre des recommandations.

Les points de vérifications effectués par les contrôleurs ont été approfondis selon la catégorie à laquelle le cabinet appartient. Les vérifications ont porté :

- sur la conformité à la réglementation qui s'impose aux professionnels au vue de l'organisation du commissariat aux comptes, et des règles d'indépendance ;
- sur la qualité de la certification légale au regard des normes d'exercice professionnel et des pratiques professionnelles mises en place au sein des cabinets.

Ces dernières peuvent intégrer des standards internationaux, des recommandations d'autorités et de superviseurs qui n'ont pas la même force contraignante que les normes homologuées ou la réglementation. Cette dernière observation vise notamment le standard ISQC1 et l'ISA 220. L'application de ces standards n'est pas obligatoire en France, seuls les principes de mise en place d'une revue indépendante des opinions émises et d'un dispositif de contrôle de qualité interne sont posés par l'article 15 du code de déontologie sans en préciser les conditions et les modalités d'application. Ces standards sont toutefois largement considérés comme un cadre de référence appropriée pour garantir la qualité de l'audit, et, plus les cabinets sont structurés et dépendent de réseaux internationaux, plus ils considèrent qu'ils sont d'application obligatoire.

De l'ensemble des contrôles effectués, il ressort des points positifs sur l'engagement des cabinets à mettre en place des procédures et une organisation en vue de renforcer la qualité de l'audit. La « culture qualité » se manifeste soit par la formalisation d'un manuel de procédures internes ou de règles internes, soit par une implication personnelle des signataires. Extrêmement complexes et détaillées dans le cabinet appartenant à un grand réseau, relativement complètes dans les cabinets du deuxième tiers, elles ont le mérite d'exister dans des cabinets pour lesquelles la part du commissariat aux comptes n'est pas toujours prépondérante. Il a même été noté des efforts financiers dans des cabinets de taille moyenne pour se doter de responsables de la qualité. Dans les plus petits cabinets, le formalisme des procédures et des organisations est moindre. Il peut être estimé que l'expérience des associés signataires,

sur des mandats peu nombreux et à moindres risques, contrebalance l'absence de procédure formelle. Il serait néanmoins souhaitable qu'un minimum de formalisme s'instaure dans ces cabinets, en conformité notamment de l'article 15 du code de déontologie. Il est à relever en dernier lieu que certains cabinets sont insuffisamment organisés pour garantir la qualité de l'audit.

D'une manière générale, les équipes d'audit sont composées de personnels qualifiés qui suivent les formations professionnelles. Le cabinet appartenant au grand réseau est très vigilant sur ce point et a démontré un investissement notable dans ce domaine. En revanche, si les cabinets de moindre dimension s'efforcent de maintenir les connaissances techniques à jour, ils ne ciblent pas suffisamment la formation et formalisent peu leurs plans de formation. Un défaut de formation a également été observé dans certains secteurs spécifiques. Il a été aussi constaté que des cabinets s'appuyaient sur des ressources externes de manière trop importante et surtout sans une véritable maîtrise des critères devant être respectés pour assurer une pratique du commissariat aux comptes conforme à la réglementation.

Les contrôles ont révélé, et ce, quel que soit le type de cabinet contrôlé, le souci par les professionnels de mettre en place des procédures d'acceptation des mandats. Un certain nombre de cabinets ont même établi des déclarations d'indépendance. Toutefois, l'application des procédures n'a pas toujours été effective. Dans les cabinets détenant un nombre restreint de mandats, la démarche d'acceptation n'est pas systématiquement formalisée. Même dans les plus grands cabinets, il a été relevé une faiblesse dans le suivi par les directions des positions et décisions prises par les associés sur le terrain de l'indépendance. Sur ce point, il est impératif d'inviter les cabinets à exercer une surveillance particulière sur les dispositions qu'ils ont mises en place pour évaluer les risques encourus dans les missions de certification légale. Certes, les cas ne sont pas récurrents, mais l'absence de suivi par les directions dans ce domaine est de nature à placer les cabinets en situation à risque. La même observation s'impose concernant la question des prestations incompatibles avec la mission.

Pour réaliser les missions, beaucoup de cabinets se sont dotés de dossiers types, d'outils méthodologiques ou d'une documentation de travail conforme aux normes d'exercice professionnel. Ces outils sont particulièrement développés dans le cabinet appartenant au grand réseau même si certains domaines restent encore perfectibles. Des compléments méthodologiques seraient souhaitables pour les cabinets qui détiennent un nombre de mandats significatif. Des carences ont été relevées dans des cabinets plus petits sur la mise à jour de leurs outils.

La revue indépendante des travaux existe dans les cabinets détenant un nombre important de mandats ; elle manque toutefois de formalisation ou n'est pas toujours appliquée de manière appropriée. Elle reste rare dans les cabinets détenant moins de vingt mandats.

Le contrôle interne de qualité n'est mis en œuvre que dans les cabinets structurés. Peu de cabinets se sont dotés de ce dispositif. Il constitue pourtant un moyen pour définir des objectifs d'amélioration de la qualité et d'en suivre la réalisation. Il conviendrait par ailleurs que l'efficience de ce contrôle interne sur les dossiers et les associés puisse être mesurée.

En dernier lieu, il convient de relever que les obligations déclaratives ne sont pas assez respectées, qu'il s'agisse des déclarations d'activité ou de mandats, des demandes de dérogation ou des rapports de transparence pour les cabinets concernés. Ces carences nuisent à la transparence et constituent une limitation de l'information pour les régulateurs.

Des contrôles réalisés sur les mandats, il ressort les constats suivants.

Il n'a pas été constaté de véritables défaillances dans la mise en œuvre des normes d'exercice professionnel. Parfois dans certains cas limités, les contrôleurs ont observé des carences. Elles ont été souvent constatées dans des cabinets pour lesquels des recommandations avaient déjà été relevées sur les mêmes points lors d'un précédent contrôle. Certains cabinets ont montré à l'inverse une très grande rigueur dans leur démarche d'audit et leur soin dans le respect des normes et pratiques

reconnues. Beaucoup de cabinets utilisent des outils méthodologiques en phase avec la réglementation. Dans les plus grandes structures, existent des validations étape par étape de la démarche d'audit suivie par l'associé.

Toutefois, les contrôles ont montré dans de nombreux mandats que les associés et collaborateurs des cabinets participant aux travaux de certification des comptes n'ont pas respecté en tout point les normes d'exercice professionnel ou certaines politiques et procédures mises en place par les cabinets. A le tout le moins, la justification de la démarche d'audit suivie n'avait pas, ou peu, été documentée.

Ces constats s'appliquent aussi bien aux cabinets « EIP » que « non EIP ».

Ainsi, l'analyse des risques et leur évaluation, le plan de mission et le seuil de signification manquent souvent de formalisation, ce qui nuit à une bonne compréhension de la démarche d'audit adoptée, même si l'implication des signataires, a, de manière récurrente, été soulignée.

Les diligences ne sont pas toujours bien mises en œuvre ou sont insuffisamment documentées.

Les défauts observés sur les diligences ont été essentiellement constatés sur les tests de vérification du bon fonctionnement du contrôle interne de l'entité auditee, sur l'utilisation inopérante des déclarations de la direction, sur la mise en œuvre insuffisamment correcte des demandes de confirmation des tiers, sur la non mise en œuvre de procédures analytiques.

L'amélioration de la documentation permettrait également de préciser et de rendre plus lisibles les diligences effectuées par les commissaires aux comptes notamment sur les points suivants :

- la lettre de mission ;
- le lien entre les zones de risques identifiés et le programme de travail ;
- les critères de détermination des seuils de signification retenus ;
- les choix retenus dans l'utilisation du contrôle interne de l'entité auditee ;
- les éléments de recherche de fraudes ;
- les vérifications menées sur les rapports de gestion ;

- l'utilisation des travaux de l'expert-comptable de l'entité auditee.

La qualité de la documentation est trop hétérogène. Dans certains cas, elle ne suffit pas à justifier l'orientation des travaux et même à garantir la qualité d'exécution de la mission.

Il a été également noté à de nombreuses reprises que la documentation sur la position des cabinets au regard d'un aspect important relatif à l'information financière délivrée par les entités faisait défaut. Bien que les commissaires aux comptes aient signalé aux entités l'amélioration à apporter aux annexes, ils n'ont pas toujours étayé leur position.

Les points les plus fréquemment identifiés ont été relatifs à :

- des changements de méthode comptable ;
- la production d'informations comparatives ;
- des ajustements ;
- la significativité de l'information financière.

Les rapports de certification n'explicitent pas toujours la justification des appréciations portées dans les comptes annuels ou consolidés.

Par ailleurs, il a été noté que l'exercice du co-commissariat aux comptes, n'était pas toujours conforme à la norme d'exercice professionnel dédiée. La répartition des travaux est parfois mal documentée, ou non précisée dans la lettre de mission, ou insuffisamment équilibrée. La rotation des travaux n'est pas toujours prévue. La revue croisée des travaux entre commissaires aux comptes n'est pas documentée. Les cabinets contestent cette analyse, arguant que la mission est exercée conjointement tout au long des travaux, de façon collégiale, en participant aux moments clés de la démarche d'audit et aux réunions stratégiques et de synthèse.

De façon plus ponctuelle, il a été constaté sur quelques mandats, même pour des cabinets structurés, des améliorations à apporter à l'exécution de la mission légale pour se conformer aux exigences réglementaires et en matière d'indépendance et d'incompatibilités.

Caractère récent des normes d'exercice professionnel, survivance de réflexes anciens ou automatismes dans les travaux mis en œuvre, voire parfois mise en cause de l'excès de formalisme, sous-estimation du bénéfice de la formalisation, sûreté de la technique qui permet de réaliser un audit au vu de la seule expérience, telles sont les explications qui peuvent être avancées pour les faiblesses constatées. Ces faiblesses ne constituent pas des manquements graves lorsque l'opinion délivrée ne suscite pas de doutes ou de remise en cause. Toutefois, elles mettent en risque les commissaires aux comptes qui, lorsqu'ils sont confrontés à des mandats plus délicats, rencontrent des limites dans l'exercice du commissariat aux comptes.

## • Appréciation par le Haut Conseil du système mis en place et évolutions

Les contrôles périodiques de l'année 2008 ont été réalisés dans un cadre nouveau qui a modifié en profondeur leur organisation en impliquant beaucoup plus le Haut Conseil et notamment son secrétariat général à toutes les étapes d'exécution des opérations de contrôles.

Le financement des contrôles a suivi, pour la première fois cette année, une procédure permettant d'identifier clairement les cotisations contribuant à l'exécution des opérations de contrôles.

Le nouveau système a conduit à émettre des rapports individuels et à raccourcir les délais de restitution.

Pour la première fois, le Haut Conseil s'est trouvé en mesure de porter des appréciations sur la qualité de l'audit des cabinets contrôlés à partir des contrôles effectués. Ceux-ci ont permis d'identifier des faiblesses dans les travaux de conduite de la mission légale.

Toutefois, les nouveaux contrôles ont été effectués sur les travaux réalisés par les commissaires aux comptes alors que les normes d'exercice professionnel n'avaient pas toutes été

homologuées et que le référentiel était en cours de transformation. Sur l'exercice comptable 2008, les contrôles pourront être conduits de façon à s'assurer de la conformité des travaux des commissaires aux comptes à l'ensemble des normes homologuées.

Les faiblesses identifiées conduiront à des recommandations destinées à y remédier. Ces recommandations seront adressées aux cabinets concernés par le secrétaire général du Haut Conseil. Lorsque ces faiblesses auront été rencontrées de manière récurrente, le collège du Haut Conseil pourra formuler des recommandations de portée générale afin de préconiser des axes d'amélioration.

À la suite de ces recommandations, sera mis en place un suivi, destiné à vérifier si les cabinets ont pris les mesures correctrices nécessaires.

Le nouveau système, issu de la décision 2007-01 du Haut Conseil, a été conforté dans ses grandes lignes par l'ordonnance du 8 décembre 2008 et le décret du 30 décembre 2008 précités.

Ces textes apportent toutefois des compléments visant à l'améliorer.

Le Haut Conseil est renforcé dans son rôle de supervision et se voit octroyer la possibilité de participer directement aux contrôles. La direction des contrôles est rattachée au Haut Conseil. Les contrôleurs sont mis à la disposition du Haut Conseil par la Compagnie nationale ; ils reçoivent leurs instructions du seul Haut Conseil et, à compter d'une date fixée par décret, ils seront employés par lui. Le Haut Conseil peut émettre des recommandations dans le cadre du suivi des contrôles.

Ce nouveau cadre a conduit le Haut Conseil à adopter le 9 avril 2009 la décision 2009-02, présentée en *annexe 6.5*, qui remplace la décision 2007-01. Les principes directeurs du système des contrôles périodiques sont désormais les suivants :

- le financement du système des contrôles périodiques est assuré par des contributions annuelles destinées à couvrir le coût de réalisation du programme décidé par le Haut Conseil ;
- il appartient au Haut Conseil de définir les

modalités de délégation de l'exercice de contrôles périodiques de cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales ;

- la Compagnie nationale et les compagnies régionales réalisent les contrôles périodiques des cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public selon les modalités prévues par le Haut Conseil ; elles lui rendent compte régulièrement des opérations de contrôle ; le secrétaire général est destinataire dans les meilleurs délais des restitutions faites et des rapports de contrôle ;

- il est institué une coordination entre le Haut Conseil, la Compagnie nationale et les compagnies régionales qui permet de s'assurer de la disponibilité des ressources nécessaires à l'exécution du programme de contrôle, d'homogénéiser les procédures et les méthodes de contrôle, ainsi que de faciliter la communication et l'échange des informations nécessaires ; la première réunion de coordination dans ce cadre nouveau s'est tenue le 17 mars 2009.

Ce cadre juridique et ces principes directeurs s'appliquent déjà à la finalisation des opérations de contrôle du programme 2008. Ils s'appliqueront à tous les contrôles périodiques à partir du programme 2009.

En conclusion, il ressort de la mise en œuvre de ce nouveau système que celui-ci devra encore recevoir quelques améliorations, afin de le stabiliser et de conforter l'efficacité des contrôles. Ainsi, le corps de contrôleurs devra être renforcé et clairement rattaché au Haut Conseil.

Le budget des contrôles devrait être décidé par le Haut Conseil, en fonction des priorités arrêtées par ce dernier, lors de l'élaboration du programme des contrôles.

Au plan opérationnel, le secrétaire général du Haut Conseil a noté parfois des difficultés dans la formalisation des restitutions individuelles des contrôles et dans l'utilisation des outils de contrôles qui devront par ailleurs être mis à jour au regard des nouvelles normes d'exercice professionnel.

Enfin, le Haut Conseil a relevé que les contrôleurs n'ont pu parfois disposer de l'ensemble des informations souhaitées ou des copies de documents nécessaires à l'approfondissement des vérifications et à la justification de leurs positions. En ce sens, une modification des textes applicables s'avère nécessaire.

**H3C**<sup>Haut Conseil</sup>  
du Commissariat aux Comptes

19, avenue George V – 75008 Paris  
[www.h3c.org](http://www.h3c.org)

# Annexes

## FONCTIONNEMENT DU HAUT CONSEIL

Pas d'annexe

## ACTIVITÉ NORMATIVE

**Annexe 2.1.** Liste des normes d'exercice professionnel au 31 janvier 2009 .....p. 55

### Normes homologuées en 2008

**Annexe 2.2.** Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes .....p. 57

**Annexe 2.3.** Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes .....p. 60

**Annexe 2.4.** Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes .....p. 65

**Annexe 2.5.** Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes .....p. 69

**Annexe 2.6.** Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes .....p. 72

**Annexe 2.7.** Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités .....p. 75

**Annexe 2.8.** Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises .....p. 78

### Norme homologuée en janvier 2009

**Annexe 2.9.** Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du code de commerce .....p. 81

### Communiqué du Haut Conseil

**Annexe 2.10.** Communiqué du 9 décembre 2008 – Intervention du commissaire aux comptes dans un contexte de crise .....p. 83

## DÉONTOLOGIE ET INDÉPENDANCE

Avis sur saisines individuelles publiés en 2008

<b>Annexe 3.1.</b>	Avis du Haut Conseil du 21 février 2008 .....	p. 84
<b>Annexe 3.2.</b>	Avis du Haut Conseil du 07 avril 2008 .....	p. 88
<b>Annexe 3.3.</b>	Avis du Haut Conseil du 07 avril 2008 .....	p. 90
<b>Annexe 3.4.</b>	Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008 .....	p. 92
<b>Annexe 3.5.</b>	Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008 .....	p. 94
<b>Annexe 3.6.</b>	Avis du Haut Conseil du 30 septembre 2008 .....	p. 97
<b>Annexe 3.7.</b>	Avis du Haut Conseil du 23 octobre 2008 .....	p. 99
<b>Annexe 3.8.</b>	Avis du Haut Conseil du 24 octobre 2008 .....	p. 101
<b>Annexe 3.9.</b>	Avis du Haut Conseil du 30 décembre 2008 .....	p. 103

## ACTIVITÉ JURIDICTIONNELLE

Pas d'annexe

54

## COOPÉRATION INTERNATIONALE

Pas d'annexe

## CONTRÔLES PÉRIODIQUES

<b>Annexe 6.1.</b>	Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes .....	p. 106
<b>Annexe 6.2.</b>	Décision 2008-04 relative à la définition des engagements à respecter par les contrôleurs non praticiens .....	p. 115
<b>Annexe 6.3.</b>	Méthodologie du contrôle .....	p. 119
<b>Annexe 6.4.</b>	Programme de contrôle faisant l'objet d'une restitution .....	p. 121
<b>Annexe 6.5.</b>	Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques .....	p. 123

## Annexe 2.1. : Liste des normes d'exercice professionnel au 31 mars 2009

Référence code de commerce	Intitulé de la norme homologuée	Date de signature de l'arrêté d'homologation
<b>1. De la lettre de mission</b>		
A823.1	Lettre de mission	14 déc 05
<b>2. De la certification des comptes</b>		
<b>Des principes généraux</b>		
A823.2	Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes	19 juil 06
A823.3	Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes	10 avr 07
A823.4	Documentation de l'audit des comptes	10 avr 07
A823.5	Planification de l'audit	06 oct 06
<b>De l'analyse des risques</b>		
A823.6	Anomalies significatives et seuil de signification	06 oct 06
A823.7	Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes	19 juil 06
A823.8	Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques	19 juil 06
<b>Des techniques de contrôle</b>		
A823.9	Caractère probant des éléments collectés	19 juil 06
A823.10	Caractère probant des éléments collectés – (applications spécifiques)	22 déc 06
A823.11	Les demandes de confirmation des tiers	22 déc 06
A823.12	Procédures analytiques	22 déc 06
A823.13	Sélection des éléments à contrôler	18 juil 07
A823.14	Déclarations de la direction	07 mai 07
<b>Des contrôles de risques spécifiques au cours de la mission</b>		
A823.15	Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes	10 avr 07
A823.16	Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non respect de textes légaux et réglementaires	07 mai 07
A823.17	Appréciation des estimations comptables	10 avr 07
A823.18	Continuité d'exploitation	07 mai 07

**Annexe 2.1. : Liste des normes d'exercice professionnel au 31 mars 2009 (suite)****Des contrôles particuliers**

A823.19	Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice	07 mai 07
A823.20	Changements comptables	07 mai 07
A823.21	Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes	07 mai 07
A823.22	Informations relatives aux exercices précédents	07 mai 07

**De l'utilisation des travaux d'autres intervenants**

A823.23	Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne	07 mai 07
A823.24	Intervention d'un expert	10 avr 07
A823.25	Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité	10 avr 07

**De l'élaboration des rapports de certification**

A823.26	Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés	18 juil 07
A823.27	Justification des appréciations	06 oct 06

**De la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1.**

A823.27-1	Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1	02 mars 09
-----------	---	------------

**3. Des autres interventions du commissaire aux comptes prévues par les textes légaux et réglementaires**

A823.28	Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires	29 nov 07
A823.29	Procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière - Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président	05 mars 07

**4. Des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

A823.30	Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	20 mars 08
A823.31	Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	20 mars 08
A823.32	Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	20 mars 08
A823.33	Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	01 août 08
A823.34	Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	01 août 08
A823.35	Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités	01 août 08
A823.36	Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises	01 août 08

**Annexe 2.2. : Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 19 sur 62

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 20 mars 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

NOR : JUSC0806908A

La garde des sceaux, ministre de la justice,  
 Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
 Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 février 2008 ;  
 Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mars 2008,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté, relative aux attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel de la République française*.

Fait à Paris, le 20 mars 2008.

Pour la ministre et par délégation :  
*La directrice  
 des affaires civiles et du sceau,  
 P. FOMBEUR*

### A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX ATTESTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

#### Introduction

1. Hors les cas prévus expressément par les textes légaux et réglementaires, une entité peut demander au commissaire aux comptes qu'elle a désigné une attestation portant sur des informations particulières.
2. Le commissaire aux comptes peut délivrer cette attestation si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par les normes d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.
3. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut délivrer l'attestation demandée et les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire.

#### Conditions requises

4. Les attestations que le commissaire aux comptes est autorisé à délivrer ne peuvent porter que sur des informations établies par la direction et ayant un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité.  
 Ces informations peuvent être chiffrées ou qualitatives ou porter sur des procédures de contrôle interne de l'entité.
5. Lorsque les informations établies par la direction comprennent des prévisions, le commissaire aux comptes ne peut pas se prononcer sur la possibilité de leur réalisation.

## Annexe 2.2. : Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 19 sur 62

6. Le commissaire aux comptes ne peut établir son attestation que si l'entité a élaboré un document qui comporte au moins :

- les informations objet de l'attestation ;
- le nom et la signature du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ;
- la date d'établissement du document.

7. Le commissaire aux comptes s'assure :

- que la demande d'attestation respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession qui interdisent notamment la représentation de l'entité et de ses dirigeants devant toute juridiction ou toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel l'entité ou ses dirigeants seraient impliqués.

Pour cela, il se fait préciser, en tant que de besoin, le contexte de la demande.

8. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

9. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

### Travaux du commissaire aux comptes

10. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

11. Le commissaire aux comptes détermine si les travaux réalisés pour les besoins de la certification des comptes lui permettent d'obtenir le niveau d'assurance requis, ce dernier variant selon la nature des informations et l'objet de l'attestation demandée.

12. Si ce n'est pas le cas, il met en œuvre des travaux complémentaires qu'il conçoit en fonction de l'objet de l'attestation.

13. Les travaux complémentaires peuvent consister à :

- vérifier la concordance ou la cohérence des informations objet de l'attestation avec la comptabilité, ou des données sous-tendant la comptabilité, ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion ;
- vérifier la conformité de ces informations, avec notamment :
  - les dispositions de textes légaux ou réglementaires ;
  - les dispositions des statuts ;
  - les stipulations d'un contrat ;
  - les procédures de contrôle interne de l'entité ;
  - les décisions de l'organe chargé de la direction ;
  - les principes figurant dans un référentiel ;
- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.

14. Pour réaliser ces travaux, le commissaire aux comptes utilise tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

Il peut notamment estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction.

15. Il s'assure qu'il a collecté les éléments suffisants et appropriés, au regard du niveau d'assurance requis, pour étayer la conclusion formulée dans son attestation.

### Forme de l'attestation délivrée

16. L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi par la direction de l'entité qui comprend les informations objet de l'attestation.

17. L'attestation comporte :

- un titre ;
- l'identité du destinataire de l'attestation au sein de l'entité ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes de l'entité ;
- l'identification de l'entité ;
- la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre ;
- toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation délivrée ;
- une conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance obtenu ;
- la date ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

18. Afin de respecter les règles de secret professionnel, le commissaire aux comptes adresse son attestation à la seule direction de l'entité.

**Annexe 2.2. : Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)**

23 mars 2008

**JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

Texte 19 sur 62

**Documentation**

19. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer sa conclusion et d'établir que son intervention a été réalisée dans le respect des normes d'exercice professionnel.

Pour cela, il applique les principes décrits dans la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

**Co-commissariat aux comptes**

20. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'attestation est signée par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'elle porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, l'attestation peut être signée par l'un des commissaires aux comptes.

21. Il appartient au commissaire aux comptes qui établit l'attestation :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'attestation ;
- de leur communiquer une copie de son attestation.

**Annexe 2.3. : Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 62

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 20 mars 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

NOR : JUSC0806915A

La garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 février 2008 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mars 2008,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté, relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 20 mars 2008.

Pour la ministre et par délégation :

*La directrice  
des affaires civiles et du sceau,  
P. FOMBEUR*

#### A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À L'AUDIT ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

#### Introduction

1. Le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à réaliser, à la demande de cette dernière, des travaux en vue de délivrer des rapports pour répondre à des besoins spécifiques.

2. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par les normes d'exercice professionnel, et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

3. L'entité, en dehors de ses obligations légales, peut avoir besoin de produire des informations financières ayant fait l'objet d'un contrôle externe, afin de renforcer la sécurité financière pour l'utilisateur et la crédibilité de ces dernières. Elle demande un rapport d'audit lorsqu'elle a besoin d'un rapport dans lequel l'auditeur formule une opinion à l'issue de diligences lui ayant permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites inhérentes à l'audit, qualifiée par convention d'« assurance raisonnable », que les informations financières ne comportent pas d'anomalies significatives.

4. La présente norme a pour objet de définir :

- les conditions sous lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser l'audit demandé ;
- les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire ;
- et la forme du rapport délivré à l'issue de cet audit.

## Annexe 2.3. : Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 62

### Conditions requises

5. Le rapport d'audit que le commissaire aux comptes est autorisé à délivrer ne peut porter que sur des informations financières établies par la direction de l'entité concernée et, si elles sont destinées à être adressées à l'organe délibérant de cette entité, arrêtées par l'organe compétent.

#### *Informations financières sur lesquelles peut porter un rapport d'audit*

6. Les informations financières sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à émettre un rapport d'audit sont relatives :

- à l'entité ;
- ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

7. Ces informations financières sont des comptes, des états comptables ou des éléments des comptes, tels que définis dans les paragraphes qui suivent.

8. Les comptes, qui comprennent un bilan, un compte de résultat, une annexe et éventuellement un tableau des flux de trésorerie, sont :

- des comptes d'une seule entité ;
- ou des comptes consolidés ou combinés ;
- ou des comptes établis selon un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques.

9. Ils concernent :

- un exercice complet ;
- ou une autre période définie.

10. Ils sont établis :

- selon le référentiel comptable appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe ;
- ou selon un référentiel comptable reconnu autre que celui appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe ;
- ou selon des critères convenus et décrits dans des notes explicatives annexées.

11. Les états comptables sont établis à partir des informations provenant de la comptabilité ou des comptes de l'entité mais ne constituent pas des comptes. Ils comprennent dans tous les cas des notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, un bilan, un compte de résultat, une liaison fiscale, une liaison de consolidation ou un tableau des flux de trésorerie, accompagnés de notes explicatives, peuvent constituer des états comptables. Ils peuvent être établis selon les périodes, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

12. Les éléments de comptes sont constitués par des soldes de comptes, des catégories d'opérations, ou un détail de ces derniers, ou des informations fournies dans l'annexe des comptes, accompagnés de notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, une balance auxiliaire, une balance âgée ou un état des stocks accompagnés de notes explicatives peuvent constituer des éléments des comptes. Ils peuvent être établis selon les périodes, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

13. Lorsque l'audit demandé porte sur des éléments des comptes, le commissaire aux comptes ne peut le réaliser que si les comptes auxquels ils se rapportent ont fait l'objet d'un audit.

### *Contexte de la demande*

14. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'audit demandé respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue du rapport d'audit sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

15. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux d'audit, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

16. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

### **Travaux du commissaire aux comptes**

17. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission pour définir les termes et conditions de cette intervention. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

18. Le commissaire aux comptes réalise les travaux d'audit en respectant toutes les normes d'exercice professionnel relatives à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification des comptes, à l'exception des normes relatives aux rapports sur les comptes annuels et consolidés et à la justification des appréciations.

## Annexe 2.3. : Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 62

19. Lorsque l'audit demandé porte sur des états comptables ou des éléments de comptes, le commissaire aux comptes applique ces normes au contenu des états ou éléments concernés. Ainsi, par exemple, pour évaluer le risque d'anomalies significatives, déterminer les travaux d'audit à mettre en œuvre et évaluer l'incidence sur son opinion des anomalies détectées et non corrigées, il détermine un seuil de signification, non pas au niveau des comptes pris dans leur ensemble, mais en fonction du montant au-delà duquel le jugement de l'utilisateur des informations financières sur lesquelles porte l'audit est susceptible d'être influencé.

20. Le commissaire aux comptes utilise sa connaissance de l'entité concernée et de son environnement et les travaux qu'il a déjà réalisés pour les besoins de la certification des comptes, et met en œuvre les travaux complémentaires qu'il estime nécessaires pour obtenir l'assurance raisonnable que les informations financières, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

21. Lorsque l'entité demande au commissaire aux comptes un rapport d'audit sur des éléments des comptes qui sont établis à une date postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit, le commissaire aux comptes met en œuvre des travaux sur ces éléments et les autres éléments des comptes en relation avec ceux-ci pour la période non couverte par les derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit.

22. Le commissaire aux comptes s'assure que les informations fournies dans l'annexe des comptes ou dans les notes explicatives des états comptables ou des éléments de comptes permettent aux utilisateurs d'en comprendre la portée et d'éviter toute confusion avec les comptes annuels ou consolidés de l'entité faisant l'objet de la certification du commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce.

### Formulation de l'opinion

23. A l'issue de son audit, le commissaire aux comptes formule son opinion selon le référentiel comptable ou les critères convenus au regard desquels les informations financières ont été établies.

24. Lorsque l'audit porte sur des comptes établis selon un référentiel conçu pour donner une image fidèle telle que les référentiels comptables applicables en France, le commissaire aux comptes déclare qu'à son avis ces comptes présentent, ou non, sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, le patrimoine, la situation financière, le résultat des opérations de l'entité ou du groupe ou du périmètre défini, au regard du référentiel indiqué.

25. Dans les autres cas, et notamment lorsque l'audit porte sur des états comptables ou des éléments de comptes, il déclare qu'à son avis les informations financières ont été établies, ou non, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel indiqué ou aux critères définis.

26. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes formule :
- une opinion favorable sans réserve ;
  - ou une opinion favorable avec réserve ;
  - ou une opinion défavorable ;
  - ou une impossibilité de formuler une opinion.

#### *Opinion favorable sans réserve*

27. Le commissaire aux comptes formule une opinion favorable, sans réserve, lorsque l'audit des informations financières qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance raisonnable que celles-ci, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

#### *Opinion favorable avec réserve*

28. Le commissaire aux comptes formule une opinion favorable avec réserve pour désaccord :

- lorsqu'il a identifié au cours de son audit des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- que les incidences sur les informations financières des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes précise dans ce cas les motifs de la réserve pour désaccord. Il quantifie au mieux les incidences des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier.

29. Le commissaire aux comptes formule une opinion favorable avec réserve pour limitation :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion ;
- que les incidences sur les informations financières des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

#### *Opinion défavorable*

30. Le commissaire aux comptes formule une opinion défavorable :

## Annexe 2.3. : Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 62

- lorsqu'il a détecté au cours de son audit des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, et que :
  - soit les incidences sur les informations financières des anomalies significatives ne peuvent pas être clairement circonscrites ;
  - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

31. Le commissaire aux comptes précise les motifs de l'opinion défavorable. Il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les informations financières des anomalies significatives identifiées et non corrigées.

### *Impossibilité de formuler une opinion*

32. Le commissaire aux comptes exprime son impossibilité de formuler une opinion :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion, et que :
  - soit les incidences sur les informations financières des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
  - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

33. Le commissaire aux comptes exprime également une impossibilité de formuler une opinion lorsqu'il existe de multiples incertitudes dont les incidences sur les informations financières ne peuvent être clairement circonscrites.

### *Observations*

34. Lorsqu'il émet une opinion favorable sans réserve ou avec réserve, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles.

35. En formulant une observation, le commissaire aux comptes attire l'attention sur une information fournie dans l'annexe ou dans les notes explicatives. Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

36. Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct, inséré après l'opinion.

37. Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation.

63

### **Forme du rapport délivré**

38. Le commissaire aux comptes établit un rapport qui comporte les informations suivantes :

- un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport d'audit ;
- l'identité du destinataire du rapport au sein de l'entité ou l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- la nature des informations financières qui font l'objet du rapport et sont jointes à ce dernier ;
- la période concernée ;
- les rôles respectifs de la direction ou de l'organe compétent de l'entité concernée pour établir les informations financières et du commissaire aux comptes pour formuler une opinion sur celles-ci ;
- lorsque les informations financières ne sont pas établies selon un référentiel comptable reconnu, toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport ;
- la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre dans le cadre de l'audit ;
- l'opinion du commissaire aux comptes ;
- le cas échéant, ses observations ;
- la date du rapport ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

### **Co-commissariat aux comptes**

39. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, le rapport d'audit est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'il porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, le rapport d'audit peut être signé par l'un des commissaires aux comptes.

40. Il appartient au commissaire aux comptes qui établit seul le rapport :

**Annexe 2.3. : Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)**

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 20 sur 62

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'audit ;
- de leur en communiquer une copie.

**Annexe 2.4. : Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 21 sur 62

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 20 mars 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

NOR : JUSC0806921A

La garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 27 février 2008 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 3 mars 2008,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté, relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 20 mars 2008.

Pour la ministre et par délégation :

*La directrice  
des affaires civiles et du sceau,  
P. FOMBEUR*

#### A N N E X E

NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À L'EXAMEN LIMITÉ ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

#### Introduction

1. Le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à réaliser, à la demande de cette dernière, des travaux en vue de réaliser des rapports pour répondre à des besoins spécifiques.

2. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par les normes d'exercice professionnel, et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

3. L'entité, en dehors de ses obligations légales, peut avoir besoin de produire des informations financières ayant fait l'objet d'un contrôle externe, afin de renforcer la sécurité financière pour l'utilisateur et la crédibilité de ces dernières. Elle demande un rapport d'examen limité lorsqu'elle a besoin d'un rapport dans lequel l'auditeur formule une conclusion à l'issue de diligences lui ayant permis d'obtenir une « assurance modérée », c'est-à-dire une assurance moins élevée que celle obtenue dans le cadre d'un audit des comptes, que les informations financières ne comportent pas d'anomalies significatives.

4. La présente norme a pour objet de définir :

- les conditions sous lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser l'examen limité demandé ;
- les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire ;
- et la forme du rapport délivré à l'issue de cet examen limité.

## Annexe 2.4. : Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 21 sur 62

### Conditions requises

5. Le rapport d'examen limité que le commissaire aux comptes est autorisé à délivrer ne peut porter que sur des informations financières établies par la direction de l'entité concernée et, si elles sont destinées à être adressées à l'organe délibérant de cette entité, arrêtées par l'organe compétent.

#### *Informations financières sur lesquelles peut porter un rapport d'examen limité*

6. Les informations financières sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à émettre un rapport d'examen limité sont relatives :

- à l'entité ;
- ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

7. Ces informations financières sont des comptes, des états comptables ou des éléments des comptes, tels que définis dans les paragraphes qui suivent.

8. Les comptes, qui comprennent un bilan, un compte de résultat, une annexe et éventuellement un tableau des flux de trésorerie, sont :

- des comptes d'une seule entité ;
- ou des comptes consolidés ou combinés ;
- ou des comptes établis pour un périmètre d'activité défini pour des besoins spécifiques.

9. Ils concernent :

- un exercice complet ;
- ou une autre période définie.

10. Ils sont établis :

- selon le référentiel comptable appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe ;
- ou selon un référentiel comptable reconnu autre que celui appliqué pour les comptes annuels de l'entité ou pour les comptes consolidés du groupe ;
- ou selon des critères convenus et décrits dans des notes explicatives annexées.

11. Les états comptables sont établis à partir des informations provenant de la comptabilité ou des comptes de l'entité, mais ne constituent pas des comptes. Ils comprennent dans tous les cas des notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, un bilan, un compte de résultat, une liasse fiscale, une liasse de consolidation ou un tableau des flux de trésorerie, accompagnés de notes explicatives, peuvent constituer des états comptables. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

12. Les éléments de comptes sont constitués par des soldes de comptes, des catégories d'opérations, ou un détail de ces derniers, ou des informations fournies dans l'annexe des comptes, accompagnés de notes explicatives décrivant notamment les principes d'élaboration retenus. Ainsi, par exemple, une balance auxiliaire, une balance âgée ou un état des stocks accompagnés de notes explicatives peuvent constituer des éléments de comptes. Ils peuvent être établis selon les périmètres, les périodes et les référentiels définis ci-dessus.

13. Lorsque l'examen limité demandé porte sur des éléments des comptes, le commissaire aux comptes ne peut le réaliser que si les comptes auxquels ils se rapportent ont fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité.

### Contexte de la demande

14. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'examen limité demandé respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue du rapport d'examen limité sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

15. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux d'examen limité, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

16. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

### Travaux du commissaire aux comptes

17. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission pour définir les termes et conditions de cette intervention. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

18. Le commissaire aux comptes réalise les travaux d'examen limité en respectant les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires, à l'exception des dispositions relatives à la forme du rapport et aux conclusions formulées par le commissaire aux comptes.

## Annexe 2.4. : Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 21 sur 62

19. Lorsque l'examen limité demandé porte sur des états comptables ou des éléments de comptes, le commissaire aux comptes applique cette norme au contenu des états ou éléments concernés. Ainsi, par exemple, pour évaluer le risque d'anomalies significatives, déterminer les travaux d'examen limité à mettre en œuvre et évaluer l'incidence sur sa conclusion des anomalies détectées et non corrigées, il détermine un seuil de signification, non pas au niveau des comptes pris dans leur ensemble, mais en fonction du montant au-delà duquel le jugement de l'utilisateur des informations financières sur lesquelles porte l'examen limité est susceptible d'être influencé.

20. Le commissaire aux comptes utilise sa connaissance de l'entité concernée et de son environnement et les travaux qu'il a déjà réalisés pour les besoins de la certification des comptes, et met en œuvre les travaux complémentaires qu'il estime nécessaires pour obtenir l'assurance modérée que les informations financières, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

21. Lorsque l'entité demande au commissaire aux comptes un rapport d'examen limité sur des éléments des comptes qui sont établis à une date postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité, le commissaire aux comptes met en œuvre des travaux sur ces éléments et les autres éléments des comptes en relation avec ceux-ci pour la période non couverte par les derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité.

22. Le commissaire aux comptes s'assure que les informations fournies dans l'annexe des comptes ou dans les notes explicatives des états comptables ou des éléments de comptes permettent aux utilisateurs d'en comprendre la portée et d'éviter toute confusion avec :

- les comptes annuels ou consolidés de l'entité faisant l'objet de la certification du commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-9 du code de commerce ;
- les comptes intermédiaires dont l'examen limité par le commissaire aux comptes est réalisé en application de dispositions légales ou réglementaires.

### Formulation de la conclusion

23. A l'issue de son examen limité, le commissaire aux comptes formule sa conclusion selon le référentiel comptable ou les critères convenus au regard desquels les informations financières ont été établies.

24. Lorsque l'examen limité porte sur des comptes établis selon un référentiel conçu pour donner une image fidèle tel que les référentiels comptables applicables en France, le commissaire aux comptes déclare qu'à l'issue de son examen limité, il n'a pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause le fait que les comptes présentent sincèrement le patrimoine, la situation financière ou le résultat des opérations, de l'entité, du groupe ou du périmètre défini, au regard du référentiel indiqué.

25. Dans les autres cas, il déclare qu'à l'issue de son examen limité, il n'a pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause la conformité des informations financières au référentiel indiqué ou aux critères définis.

26. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes formule :

- une conclusion sans réserve ;
- ou une conclusion avec réserve ;
- ou une conclusion défavorable ;
- ou une impossibilité de conclure.

#### *Conclusion sans réserve*

27. Le commissaire aux comptes formule une conclusion sans réserve lorsque l'examen limité des informations financières qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance modérée que celles-ci, prises dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

67

#### *Conclusion avec réserve*

28. Le commissaire aux comptes formule une conclusion avec réserve :

- lorsqu'il a identifié au cours de l'examen limité des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- ou lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder sa conclusion ; et que :
  - les incidences sur les informations financières des anomalies significatives ou des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
  - la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

#### *Conclusion défavorable*

29. Le commissaire aux comptes formule une conclusion défavorable :

## Annexe 2.4. : Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

23 mars 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 21 sur 62

- lorsqu'il a détecté au cours de l'examen limité des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;  
et que :
- les incidences sur les informations financières des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites, ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

### *Impossibilité de conclure*

30. Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de conclure :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder sa conclusion ;  
et que :
- les incidences sur les informations financières des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
- ou la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des informations financières de fonder son jugement en connaissance de cause.

31. Le commissaire aux comptes formule également une impossibilité de conclure lorsqu'il existe de multiples incertitudes dont les incidences sur les informations financières ne peuvent être clairement circonscrites.

### *Observations*

32. Lorsqu'il émet une conclusion sans réserve ou avec réserve, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles.

33. En formulant une observation, le commissaire aux comptes attire l'attention sur une information fournie dans l'annexe ou les notes explicatives. Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

34. Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct inséré après la conclusion.

35. Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation.

### **Forme du rapport délivré**

36. Le commissaire aux comptes établit un rapport qui comporte les informations suivantes :

- un titre qui indique qu'il s'agit d'un rapport d'examen limité ;
- l'identité du destinataire du rapport au sein de l'entité ou l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- la nature des informations financières qui font l'objet du rapport et sont jointes à ce dernier ;
- la période concernée ;
- les rôles respectifs de la direction ou de l'organe compétent de l'entité concernée pour établir les informations financières et du commissaire aux comptes pour formuler une conclusion sur celles-ci ;
- lorsque les informations financières ne sont pas établies selon un référentiel comptable reconnu, toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport ;
- la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre dans le cadre de l'examen limité ;
- la conclusion du commissaire aux comptes ;
- le cas échéant, ses observations ;
- la date du rapport ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

### **Co-commissariat aux comptes**

37. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, le rapport d'examen limité est signé par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'il porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :

- ont été arrêtées par l'organe compétent ;
- ou sont destinées à être communiquées au public.

Dans les autres cas, le rapport d'examen limité peut être signé par l'un des commissaires aux comptes.

38. Il appartient au commissaire aux comptes qui établit seul le rapport :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de l'objet du rapport d'examen limité ;
- de leur en communiquer une copie.

**Annexe 2.5. : Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 9 sur 152

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 1<sup>er</sup> août 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

NOR : JUSC0819043A

La garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 18 juillet 2008 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 juillet 2008,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté relative aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 1<sup>er</sup> août 2008.

Pour la ministre et par délégation :

*La directrice  
des affaires civiles et du sceau,  
P. FOMBEUR*

69

### A N N E X E

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX CONSULTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

##### Introduction

01. Avant l'arrêté des comptes, le commissaire aux comptes d'une entité peut être amené à délivrer, à la demande de cette dernière, des consultations sur des sujets en lien avec les comptes.

02. Le commissaire aux comptes peut délivrer des consultations si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées, notamment celles visées à l'article 10 dudit code qui interdisent au commissaire aux comptes :

- de se mettre dans la position d'avoir à se prononcer, dans sa mission de certification, sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ;
- et de prendre en charge, même partiellement, une prestation d'externalisation.

03. La consultation permet de donner un avis ou de fournir des éléments d'information. Elle nécessite la mise en œuvre de travaux non requis pour la mission de certification. Les avis peuvent être assortis de recommandations qui contribuent à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière.

04. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut réaliser la consultation demandée, les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire et la forme sous laquelle celle-ci sera communiquée à l'entité.

##### Conditions requises

05. Le commissaire aux comptes intervient à la demande de l'entité, à partir des éléments d'information que celle-ci lui communique et dans le contexte particulier qui lui est présenté.

## Annexe 2.5. : Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 9 sur 152

06. La consultation porte sur les comptes ou l'information financière.

Elle a pour objet :

- de donner un avis sur un projet de traduction comptable proposé par l'entité, au regard d'un référentiel comptable donné, pour une opération réalisée ou envisagée ;
- ou de donner un avis sur les conséquences d'une opération en matière d'informations financières ou comptable en fonction des différentes modalités de réalisation envisagées et décrites par l'entité au regard de textes, projets de texte ou pratiques ;
- ou de donner un avis quant à la conformité aux textes comptables applicables d'un manuel de principes ou de procédures comptables, d'un plan de comptes ou d'un format de liaison de consolidation, établis par l'entité, y compris à l'état de projet ;
- ou de donner un avis sur la démarche définie par l'entité pour mettre en œuvre un référentiel comptable ou pour procéder à l'identification des divergences entre les normes appliquées par l'entité ou le groupe et de nouvelles normes applicables. Cette intervention ne peut consister à participer à la rédaction de procédures ou à l'établissement de données ou de documents, ou à leur mise en place ;
- ou de fournir des éléments d'information concernant des textes, des projets de texte, des pratiques ou des interprétations, applicables à une situation ou un contexte particulier, contribuant à la bonne compréhension par l'entité des règles, méthodes et principes ou de ses obligations ;
- ou d'informer les responsables concernés au sein de l'entité, notamment les responsables comptables et financiers, sur les conséquences générales ou les difficultés d'application d'un référentiel, d'un texte, d'un projet de texte ou de pratiques.

07. La consultation peut concerner l'entité elle-même, une entité qui la contrôle ou une entité qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

08. Le commissaire aux comptes s'assure que l'entité a réalisé une analyse préalable de l'opération dans son contexte.

09. La consultation ne comporte pas d'appréciation sur l'opportunité de l'opération objet de la consultation ou sur son montage juridique, fiscal et financier.

10. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que le sujet de la consultation respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de sa consultation sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

11. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

12. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

### Travaux du commissaire aux comptes

13. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

14. Le commissaire aux comptes examine les éléments d'information communiqués par l'entité au regard du contexte particulier qui lui est présenté. Il réalise ses travaux à partir de ces éléments, des textes légaux et réglementaires, des positions de doctrine et des pratiques dont il a connaissance.

15. Le commissaire aux comptes demande à l'entité de lui communiquer les consultations éventuellement établies sur le sujet par d'autres intervenants.

### Forme de la consultation

16. La consultation du commissaire aux comptes est formalisée dans un document daté et signé.

17. Le commissaire aux comptes établit un document qui comporte :

- un titre précisant qu'il s'agit d'une consultation ;
- l'identité du destinataire de la consultation au sein de l'entité ;
- le rappel de sa qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- l'exposé du contexte (question posée, éléments d'information communiqués et limitation du domaine couvert) ;
- un rappel des rôles respectifs de l'entité et du commissaire aux comptes, précisant notamment qu'il n'appartient pas au commissaire aux comptes de participer à la décision de procéder ou non à l'opération envisagée ou de choisir le traitement comptable, qui relève de l'entité ;
- le corps de la consultation incluant, selon le cas :
  - son analyse de la situation et des faits, avec, le cas échéant, les références aux textes légaux et réglementaires ou à la doctrine, ainsi qu'une synthèse, son avis ou ses recommandations éventuelles ;
  - les éléments d'information sur les textes qui font l'objet de la demande de l'entité ;
- toutes remarques utiles permettant au destinataire de mesurer la portée et les limites de la consultation, précisant notamment que celle-ci vise seulement le cas d'espèce et le contexte décrits et qu'elle a été établie sur la base des textes, projets de texte ou pratiques existant à la date de son établissement ;

**Annexe 2.5. : Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)**

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 9 sur 152

- la date du document ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

**Documentation**

18. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier la consultation, les documents obtenus de l'entité et les autres éléments sur lesquels il a fondé sa consultation.

**Co-commissariat aux comptes**

19. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.

20. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de leur communiquer une copie de la consultation.

**Annexe 2.6. : Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 10 sur 152

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 1<sup>er</sup> août 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes**

NOR : JUSC0819045A

La garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 18 juillet 2008 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 juillet 2008,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté, relative aux constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 1<sup>er</sup> août 2008.

Pour la ministre et par délégation :

*La directrice  
des affaires civiles et du sceau,  
P. FOMBEUR*

#### A N N E X E

**NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX CONSTATS À L'ISSUE DE PROCÉDURES CONVENUES AVEC L'ENTITÉ ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES**

#### Introduction

01. L'entité, en dehors de toute obligation légale, peut avoir besoin de constats résultant de procédures de contrôle spécifiques mises en œuvre sur des sujets déterminés en lien avec les comptes.

Elle peut demander à son commissaire aux comptes de mettre en œuvre ces procédures de contrôle.

Ces procédures, définies en accord entre l'entité et le commissaire aux comptes, sont dénommées « procédures convenues » et donnent lieu à l'établissement d'un rapport.

02. L'entité demande la réalisation de procédures convenues lorsqu'elle-même, ou un tiers identifié par elle, souhaite tirer ses propres conclusions à partir des constats qui lui sont rapportés.

Les procédures convenues ne conduisent pas à une opinion d'audit, à une conclusion d'examen limité ou à une attestation du commissaire aux comptes.

Le rapport présentant les constats qui résultent de la mise en œuvre des procédures convenues n'est pas destiné à être rendu public par l'entité.

03. Le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre des procédures convenues si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie, notamment celles rappelées au paragraphe 09 ci-après, sont respectées.

04. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre des procédures convenues, les travaux qu'il réalise et la formulation des constats qui en découlent.

## Annexe 2.6. : Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 10 sur 152

### Conditions requises

05. Les constats sont réalisés à la demande de l'entité.

06. Les procédures convenues sont mises en œuvre en utilisant tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

07. Les procédures convenues ne peuvent porter que sur :

- des comptes, des états comptables ou des éléments des comptes de l'entité, selon les définitions qu'en donne la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
- des informations, des données ou des documents de l'entité ayant un lien avec la comptabilité ou avec les données sous-tendant la comptabilité ;
- des éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

08. Le commissaire aux comptes peut réaliser des constats résultant de procédures convenues relatifs à l'entité elle-même, à une entité qui la contrôle ou à une entité qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

09. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'intervention demandée respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de son rapport sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession qui interdisent, notamment, la représentation de l'entité et de ses dirigeants devant toute juridiction, la mise en œuvre de toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel l'entité ou ses dirigeants seraient impliqués et la prise en charge même partielle d'une prestation d'externalisation.

10. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les procédures, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

11. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

### Travaux du commissaire aux comptes

12. Le commissaire aux comptes convient avec l'entité :

- des informations, données, documents ou éléments du contrôle interne sur lesquels portent les procédures à mettre en œuvre ;
- de la nature, de l'étendue et du calendrier des procédures à mettre en œuvre ;
- des modalités de restitution des travaux et des constats qui en résultent ;
- des conditions restrictives de diffusion du rapport.

Il peut conditionner son intervention à l'obtention de déclarations écrites de la direction.

13. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée, qui comporte les éléments décrits au paragraphe 12 de la présente norme.

14. Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures convenues avec l'entité et relate les constats qui en résultent dans un rapport.

### Forme du rapport

15. Le commissaire aux comptes, qui n'a pas défini lui-même les procédures à mettre en œuvre et ne peut pas connaître les conclusions qui pourraient être tirées de ses constats, précise clairement dans son rapport la portée et les limites de son intervention afin que les constats relatés dans son rapport ne puissent pas donner lieu à une interprétation inappropriée.

16. Le rapport comporte :

- un titre précisant qu'il s'agit d'un rapport de constats résultant de procédures convenues ;
- l'identité du destinataire du rapport au sein de l'entité ou l'indication de l'organe auquel le rapport est destiné ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
- l'identification de l'entité concernée ;
- un exposé sommaire du contexte de l'intervention ;
- l'identification des informations, données, documents ou éléments du contrôle interne de l'entité sur lesquels portent les procédures convenues ;
- la description des procédures mises en œuvre et la mention que celles-ci correspondent aux procédures convenues avec l'entité et ne constituent ni un audit ni un examen limité ;
- la formulation des résultats sous forme de constats ;
- toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites du rapport émis ;
- la date du rapport ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes.

**Annexe 2.6. : Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes (suite)**

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 10 sur 152

**Documentation**

17. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui :
  - permettent d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect de la présente norme d'exercice professionnel ;
  - permettent, conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, à toute personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à l'intervention d'être en mesure de comprendre la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que les constats qui en résultent.
18. Le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 6 à 8 de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

**Co-commissariat aux comptes**

19. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.
20. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :
  - d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
  - de leur communiquer une copie du rapport.

**Annexe 2.7. : Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités**

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 11 sur 152

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 1<sup>er</sup> août 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités**

NOR : JUSC0819047A

La garde des sceaux, ministre de la justice,  
 Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
 Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 18 juillet 2008 ;  
 Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 juillet 2008,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté relative aux prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 1<sup>er</sup> août 2008.

Pour la ministre et par délégation :

*La directrice  
des affaires civiles et du sceau,  
P. FOMBEUR*

75

#### A N N E X E

**NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX PRESTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES RENDUES LORS DE L'ACQUISITION D'ENTITÉS**

#### Introduction

01. Une entité, lorsqu'elle a engagé un processus d'acquisition d'une autre entité, peut avoir besoin de travaux spécifiques portant sur des informations fournies par cette dernière. Elle peut demander à son commissaire aux comptes de réaliser ces travaux, qualifiés de « diligences d'acquisition ».

02. Pour les besoins de la présente norme, l'entité dont l'acquisition est envisagée est dénommée « cible ». La « cible » peut désigner une ou plusieurs entreprises, ou une ou plusieurs branches d'entreprises. L'acquisition peut porter sur tout ou partie des titres de la « cible ». Elle peut correspondre à une prise de participation complémentaire.

03. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux demandés si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

04. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à intervenir dans une « cible », les travaux qu'il met en œuvre et la forme des rapports qu'il délivre.

#### Conditions requises

05. Sous réserve de l'accord de la « cible », le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser à la demande de l'entité, sur les comptes et l'information financière de la « cible » ou sur les données qui les sous-tendent :

## Annexe 2.7. : Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités (suite)

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 11 sur 152

- des constats à l'issue de procédures convenues ;
- des consultations ;
- un audit au sens de la norme relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ou un examen limité au sens de la norme relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

06. Les travaux du commissaire aux comptes sont effectués en mettant en œuvre tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

07. Les constats à l'issue de procédures convenues qui peuvent être réalisés dans un contexte d'acquisition portent :

- sur des comptes, états comptables ou éléments des comptes de la « cible », selon les définitions qu'en donne la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
- sur des informations, données ou documents fournis par la « cible » ayant un lien avec la comptabilité, ou les données sous-tendant celle-ci ;
- sur des éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière de la « cible ».

08. Les consultations qui peuvent être réalisées dans un contexte d'acquisition ont pour objet :

- de donner des avis sur la traduction comptable de situations dans lesquelles se trouve la « cible » ou d'opérations réalisées par celle-ci ; les avis peuvent notamment porter sur les risques susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes de la « cible » ou d'avoir une incidence sur son fonctionnement futur, voire sur la continuité de son exploitation et sur la traduction comptable de ces risques ;
- ou de donner un avis quant à la conformité aux textes comptables applicables ou aux règles appliquées par l'entité des règles appliquées par la « cible », éventuellement décrites dans un manuel de principes ou de procédures comptables ou dans un plan de comptes établi par la « cible » ;
- ou de donner un avis sur les conséquences de l'acquisition envisagée en matière comptable ou d'information financière ;
- ou de fournir des éléments d'information concernant des textes, projets de texte, des pratiques ou des interprétations applicables au contexte particulier de l'acquisition, qui portent sur les comptes ou l'information financière.

Ces avis peuvent être assortis de recommandations contribuant à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière.

09. Le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser un audit ou un examen limité sur les comptes, états comptables ou éléments des comptes de la « cible » dans les conditions requises aux paragraphes 07 à 13 des normes relatives à l'audit et à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

10. Le commissaire aux comptes d'une entité peut intervenir si l'acquisition est envisagée par l'entité dont il est commissaire aux comptes, par une entité contrôlée par celle-ci ou par une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

11. Les travaux du commissaire aux comptes ne peuvent pas inclure la participation :

- à la recherche d'entités à acquérir ;
- au tri des cibles potentielles ;
- à la préparation de comptes *pro forma* ou prévisionnels ;
- à la représentation de l'acquéreur dans la négociation du contrat d'acquisition ;
- à la gestion administrative de la transaction ;
- à la valorisation de la cible ou à la détermination du prix de la transaction ;
- à l'élaboration de montages juridiques, fiscaux ou financiers liés au schéma de reprise ;
- à l'émission d'une appréciation sur l'opportunité de l'opération.

12. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'intervention qui lui est demandée respecte les conditions requises par la présente norme,
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de son rapport sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

13. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

14. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

### Travaux du commissaire aux comptes

15. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

16. Lorsque l'entité demande des constats, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

## Annexe 2.7. : Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités (suite)

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 11 sur 152

17. Lorsque l'entité demande une consultation, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

18. Lorsque l'entité demande un audit concernant des informations de la « cible », le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

19. Lorsque l'entité demande un examen limité, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

20. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction de l'entité ou de la « cible ».

### Rapports

21. Le commissaire aux comptes émet un rapport qui relate les résultats des travaux qu'il a réalisés.

22. Le rapport comporte un rappel de l'opération envisagée. Le titre du rapport précise que celui-ci a été établi dans le cadre de diligences d'acquisition.

23. Le rapport comporte par ailleurs, en fonction des travaux réalisés, les éléments prévus dans les normes :

- constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes.

### Documentation

24. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui :

- permettent d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect de la présente norme d'exercice professionnel ;
- permettent, conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, à toute personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à l'intervention d'être en mesure de comprendre la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que les résultats qui en découlent.

25. Le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 6 à 8 de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

### Co-commissariat aux comptes

26. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.

27. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de leur communiquer une copie de son rapport.

**Annexe 2.8. : Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises**

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 12 sur 152

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 1<sup>er</sup> août 2008 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises**

NOR : JUSC0819049A

La garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commisaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 18 juillet 2008 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 juillet 2008,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel annexée au présent arrêté relative aux prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises est homologuée.

**Art. 2.** – Le présent arrêté et la norme qui lui est annexée seront publiés au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 1<sup>er</sup> août 2008.

Pour la ministre et par délégation :  
*La directrice  
des affaires civiles et du sceau,  
P. FOMBEUR*

#### A N N E X E

**NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX PRESTATIONS ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES RENDUES LORS DE LA CESSION D'ENTREPRISES**

#### Introduction

01. Une entité peut avoir besoin, lorsqu'elle envisage de céder une entreprise, de travaux spécifiques portant sur les informations de cette entreprise. Elle peut demander à son commissaire aux comptes de réaliser ces travaux, qualifiés de « diligences de cession ».

02. Au sein de la présente norme, le terme « entreprise » désigne soit une ou plusieurs branches d'activité, soit une ou plusieurs entités dont la cession est envisagée.

03. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux demandés si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11-II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

04. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser l'intervention demandée, les travaux qu'il met en œuvre et la forme des rapports qu'il délivre.

#### Conditions requises

05. Le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser à la demande de l'entité, sur les comptes et l'information financière de l'entreprise ou sur les données qui les sous-tendent :

## Annexe 2.8. : Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises (suite)

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 12 sur 152

- des constats à l'issue de procédures convenues ;
- des consultations ;
- des attestations ;
- un audit au sens de la norme relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ou un examen limité au sens de la norme relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

06. Les travaux du commissaire aux comptes sont effectués en mettant en œuvre tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

07. Les constats à l'issue de procédures convenues qui peuvent être réalisés dans un contexte de cession portent :

- sur des comptes, états comptables ou éléments des comptes de l'entreprise, selon la définition qu'en donne la norme d'exercice professionnel relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
- sur des informations, données ou documents de l'entreprise ayant un lien avec la comptabilité ou les données sous-tendant celle-ci ;
- sur des éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière de l'entreprise.

08. Les consultations qui peuvent être réalisées dans un contexte de cession ont pour objet :

- de donner des avis sur la traduction comptable de situations dans lesquelles se trouve l'entreprise, ou d'opérations réalisées par celle-ci ; les avis peuvent notamment porter sur les risques susceptibles de conduire à des anomalies significatives dans les comptes de l'entreprise ou d'avoir une incidence sur son fonctionnement futur, voire sur la continuité de son exploitation et sur la traduction comptable de ces risques ;
- ou de donner un avis sur les conséquences de la cession envisagée en matière comptable ou d'information financière ;
- ou de fournir des éléments d'information concernant des textes, projets de textes, des pratiques ou des interprétations applicables au contexte particulier de la cession, qui portent sur les comptes ou l'information financière.

Ces avis peuvent être assortis de recommandations contribuant à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière.

09. Le commissaire aux comptes est autorisé à établir des attestations sur des informations établies par l'entité ou l'entreprise et ayant un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité de l'entreprise.

Ces informations peuvent être chiffrées ou qualitatives ou porter sur des procédures de contrôle interne de l'entreprise.

10. Le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser un audit ou un examen limité sur les comptes, états comptables ou éléments de comptes de l'entreprise dans les conditions définies aux paragraphes 07 à 13 des normes relatives à l'audit et à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes.

11. Le commissaire aux comptes d'une entité peut intervenir si la cession est envisagée par l'entité dont il est commissaire aux comptes, par une entité contrôlée par celle-ci ou par une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

12. Les travaux du commissaire aux comptes ne peuvent pas inclure la participation :

- à l'établissement du mémorandum de présentation de l'entreprise à l'acquéreur ;
- à la recherche d'éventuels acquéreurs ;
- à la préparation de comptes *pro forma* ou prévisionnels de l'entreprise, à l'élaboration des hypothèses de marché ou des évaluations correspondantes ;
- à la rédaction du contrat de cession, à la représentation de l'entité cédante dans la négociation du contrat de cession ou dans le cadre de litiges éventuels nés de la cession ;
- à la gestion administrative de l'opération de cession, en particulier à l'organisation et à la gestion de la *data-room* ;
- à des travaux de valorisation de l'entreprise ou de détermination du prix de la transaction ;
- à l'élaboration de montages juridiques, fiscaux ou financiers liés au schéma de cession ;
- à l'émission d'une appréciation sur l'opportunité de l'opération.

13. Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande pour s'assurer :

- que l'intervention qui lui est demandée respecte les conditions requises par la présente norme ;
- et que les conditions de son intervention et l'utilisation prévue de son rapport sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession.

14. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

15. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

**Annexe 2.8. : Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises (suite)**

9 août 2008

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 12 sur 152

**Travaux du commissaire aux comptes**

16. Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.

17. Lorsque l'entité demande des constats, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

18. Lorsque l'entité demande une consultation, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

19. Lorsque l'entité demande une attestation, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative aux attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

20. Lorsque l'entité demande un audit concernant des informations de l'entreprise, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative à l'audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

21. Lorsque l'entité demande un examen limité, le commissaire aux comptes réalise ses travaux conformément aux dispositions de la norme relative à l'examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

22. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction de l'entité ou de l'entreprise.

**Rapports**

23. Le commissaire aux comptes émet un rapport qui relate les résultats des travaux qu'il a réalisés.

24. Le rapport comporte un rappel de l'opération envisagée. Le titre du rapport précise que celui-ci a été établi dans le cadre de diligences de cession.

25. Le rapport comporte par ailleurs, en fonction des travaux réalisés, les éléments prévus dans les normes :

- constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ;
- examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes.

**Documentation**

26. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui :

- permettent d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect de la présente norme d'exercice professionnel ;
- permettent, conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, à toute personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à l'intervention d'être en mesure de comprendre la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que les résultats qui en découlent.

27. Le commissaire aux comptes applique les dispositions des paragraphes 6 à 8 de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes.

**Co-commissariat aux comptes**

28. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, la prestation peut être demandée à un seul commissaire aux comptes.

29. Il appartient alors au commissaire aux comptes qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de leur communiquer une copie de son rapport.

**Annexe 2.9. : Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du code de commerce**

14 mars 2009

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 23 sur 124

## Décrets, arrêtés, circulaires

### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 2 mars 2009 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative à la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce**

NOR : JUSC0904364A

La garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2, L. 823-12-1 et R. 821-11 ;

Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 22 décembre 2008 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 8 janvier 2009,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative à la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce est homologuée.

**Art. 2.** – A la sous-section 2 de la section 3 du chapitre III du titre II du livre VIII de la partie Arrêtés du code de commerce intitulée « De la certification des comptes », il est ajouté un paragraphe 8 ainsi rédigé :

« *Paragraphe 8. – De la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1.* »

« *Art. A. 823-27-1. – La norme d'exercice professionnel relative à la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :* »

#### NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE À LA CERTIFICATION DES COMPTES ANNUELS DES ENTITÉS MENTIONNÉES À L'ARTICLE L. 823-12-1 DU CODE DE COMMERCE

##### *Introduction*

1. Conformément au premier alinéa de l'article L. 823-9, « 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 ».

2. La présente norme a pour objet de définir les principes et des modalités de mise en œuvre applicables à l'audit réalisé par le commissaire aux comptes en vue de certifier les comptes des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1.

##### *Principes*

3. Pour fonder son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes accomplit les diligences prévues par les normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes, dont il adapte les modalités de mise en œuvre en se fondant sur son jugement professionnel et sur la présente norme.

4. En particulier, les dispositions de la norme d'exercice professionnel « principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes » s'appliquent.

##### *Principales modalités de mise en œuvre*

5. Le commissaire aux comptes adapte, s'il y a lieu, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour prendre en compte notamment : le nombre peu élevé et la simplicité des opérations traitées par l'entité, l'organisation interne et les modes de financement de l'entité, la présence d'un expert-comptable, l'implication directe du dirigeant dans le contrôle interne de l'entité, le nombre restreint d'associés.

## Annexe 2.9. : Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du code de commerce (suite)

14 mars 2009

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 23 sur 124

Dans ce cadre, le commissaire aux comptes procède, notamment, aux adaptations visées aux paragraphes 6 à 16 de la présente norme.

### 6. Lettre de mission :

Le commissaire aux comptes intervenant dans ces entités fait explicitement référence à la présente norme dans sa lettre de mission, et adopte en fonction de son jugement professionnel une rédaction appropriée au contexte de l'entité contrôlée.

### 7. Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes :

Lors de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant de fraudes, le commissaire aux comptes utilise la connaissance qu'il a du contexte et du tissu économique dans lesquels évolue l'entité.

La communication directe qu'il a avec le dirigeant de l'entité, dans le cadre de sa mission, peut lui permettre d'appréhender le comportement et l'éthique professionnels de celui-ci.

### 8. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes :

Dès lors que le commissaire aux comptes est en mesure d'apprécier le comportement et l'éthique professionnels du dirigeant, l'implication de ce dernier dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations peut constituer un élément de contrôle interne pertinent pour l'audit que le commissaire aux comptes peut utiliser pour alléger les procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques.

### 9. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques :

Le commissaire aux comptes peut limiter la nature et l'étendue de ses contrôles de substance, en fonction notamment de l'environnement de contrôle de l'entité, du calendrier de son intervention si celui-ci lui permet de constater le dénouement des opérations enregistrées dans les comptes et enfin de la présence éventuelle d'un expert-comptable.

### 10. Demandes de confirmation des tiers :

Lorsque son intervention a lieu plusieurs semaines après la clôture de l'exercice, le commissaire aux comptes peut estimer pertinent de valider la réalité des créances clients par les encaissements intervenus sur la période subséquente, et de contrôler l'exhaustivité des dettes fournisseurs par rapport aux factures reçues ou aux règlements effectués postérieurement à la clôture. L'utilisation de ces techniques de contrôle permet de limiter le recours à des demandes de confirmation des clients et fournisseurs.

### 11. Appréciation des estimations comptables :

Le calendrier d'intervention du commissaire aux comptes peut lui permettre de s'appuyer, pour le contrôle de certaines estimations comptables, sur l'examen du dénouement postérieur à la clôture de l'exercice des opérations objets de ces estimations.

### 12. Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice :

Dans un environnement de contrôle caractérisé par une implication opérationnelle du dirigeant, le commissaire aux comptes peut privilégier un entretien avec celui-ci pour identifier les événements postérieurs à la clôture.

### 13. Déclarations de la direction :

Le commissaire aux comptes adapte au contexte de l'entité contrôlée la formulation des déclarations écrites qu'il demande à la direction, ou bien qu'il adresse au représentant légal de l'entité en lui demandant d'en confirmer les termes.

### 14. Utilisation des travaux d'un expert-comptable :

Lorsque l'entité a recours aux services d'un expert-comptable, le commissaire aux comptes peut utiliser les travaux réalisés par ce dernier en tant qu'éléments collectés à l'appui de ses conclusions. Dès lors que pour certains comptes il estime que ces travaux sont suffisants et appropriés, il se limite à mettre en œuvre des procédures analytiques lui permettant de comprendre l'évolution des comptes concernés.

### 15. Justification des appréciations :

Le commissaire aux comptes peut adopter une rédaction succincte pour la justification de ses appréciations au sein de son rapport sur les comptes annuels lorsque les comptes de l'entité contrôlée ne comportent pas d'estimations comptables significatives fondées sur des données subjectives, que la présentation des annexes et des états de synthèse ne présente pas de complexité particulière et que le nombre d'options dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre est réduit.

### 16. Documentation des travaux :

Le commissaire aux comptes constitue, dans le respect de l'article R. 823-10 et en prenant en compte les dispositions de la présente norme, un dossier adapté à la taille et aux caractéristiques de l'entité contrôlée et à la complexité de la mission. »

**Art. 3. –** Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 2 mars 2009.

Pour la ministre et par délégation :  
*La directrice des affaires civiles  
et du sceau,*  
P. FOMBEUR

**Annexe 2.10. :** Communiqué du 9 décembre 2008 –  
Intervention du commissaire aux comptes dans un contexte de crise.



le 9 décembre 2008

**Communiqué**

A l'occasion des opérations de clôture des comptes de fin d'exercice dans le contexte actuel de crise, le Haut Conseil rappelle que les normes d'exercice professionnel homologuées depuis l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière constituent un cadre d'exercice professionnel qui permet aux commissaires aux comptes de réaliser un audit des comptes de manière appropriée.

Il appelle aussi l'attention des commissaires aux comptes sur l'importance, dans un tel contexte, de l'exercice du jugement professionnel dans l'exécution de la mission de certification des comptes.

83

La bonne application de ces normes, le choix pertinent des procédures d'audit, le respect des exigences déontologiques, l'exercice du jugement professionnel contribuent en effet à la qualité et à la fiabilité des rapports de certification des comptes et, par là même, à la sécurité de la communication financière.

Il souligne également que les recommandations émises par les régulateurs relatives aux normes comptables et les points de vigilance mis en exergue par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en vue d'une bonne application des normes d'exercice professionnel contribuent efficacement à la démarche d'audit des commissaires aux comptes dans le cadre de la certification des comptes. Le Haut Conseil invite les professionnels concernés à être attentifs à l'ensemble de ces préconisations.

## Annexe 3.1. : Avis du Haut Conseil du 21 février 2008



Le 21 février 2008

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur une saisine individuelle portant sur une succession de missions***

### Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce, de la situation qui suit :

Le groupe A, qui établit des comptes consolidés, se compose de :

- la société mère A, une société holding ayant la forme d'une société anonyme ;
- la société B, filiale de la société A à 90 %, une société anonyme de services dans le secteur du courtage en assurance ;
- la société C, société française détenue à 99 % par la société B ;
- la société D, société française détenue à 75 % par la société B ;
- la société E, société espagnole détenue à 90 % par la société B ;
- la société F, société italienne détenue à 90 % par la société B.

Le Cabinet X, cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, a été nommé commissaire aux comptes des sociétés B et C lors des assemblées générales de celles-ci tenues respectivement les 10 mai 2007 et 5 avril 2007.

Le Cabinet X et un membre de son réseau ont effectué, dans le passé, plusieurs interventions dans les sociétés du groupe.

Le Cabinet X a établi les comptes annuels de la société B durant plusieurs exercices successifs jusqu'à l'exercice 1997. Il a également établi les comptes consolidés du groupe pendant plusieurs exercices successifs jusqu'à l'exercice 2001.

**Annexe 3.1. : Avis du Haut Conseil du 21 février 2008 (suite)***Avis du H3C*

Plus récemment, toujours selon l'auteur de la saisine, le Cabinet X et un membre de son réseau auraient réalisé les prestations qui suivent :

1- Etablissement par un membre du réseau du Cabinet X des comptes annuels de l'exercice 2006 de la société F à la demande de la société F ;

2- Aide ponctuelle sur le traitement de points particuliers de la consolidation au cours de l'exercice 2006. Selon le Cabinet X, la prestation est réalisée à la demande de la société A, entité consolidante ;

3 - Consultations techniques relatives aux comptes sociaux de la société B réalisées par le Cabinet X à la demande de la société B et datées du 2 janvier 2006 et du 19 février 2007 ;

4- Diagnostic IFRS réalisé par le Cabinet X à la demande de la société B au cours de l'exercice 2006 ;

5- Evaluation du contrôle interne de la société B réalisée par le Cabinet X d'octobre 2004 à mars 2005, et « médiation de tarifs » effectuée par le Cabinet X à la demande de la société B de février à mai 2005.

Appelé à se prononcer sur l'applicabilité des articles 5, 20 et 29 III du code de déontologie à la situation du Cabinet X telle que présentée par l'auteur de la saisine, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

85

**Avis rendu par le Haut Conseil**

Au cas d'espèce, au vu des seuls éléments communiqués, le Haut Conseil estime qu'il ne peut se prononcer sur la possibilité ou non pour le Cabinet X d'accepter les mandats de commissaire aux comptes dans les sociétés B et C.

Toutefois, à partir des prestations telles qu'exposées par l'auteur de la saisine, il a identifié des hypothèses susceptibles de placer un commissaire aux comptes en situations à risques ou d'incompatibilité au regard des articles 5, 20 et 29 III du code de déontologie.

Le Haut Conseil précise que son analyse porte sur des prestations qui n'ont pas été réalisées en qualité de commissaire aux comptes et qui sont antérieures à l'acceptation des mandats de commissaire aux comptes dans les entités concernées. Par conséquent, celles-ci ne peuvent pas constituer des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, au sens de l'article L.822-11 II alinéa 1 du code de commerce.

**Annexe 3.1. : Avis du Haut Conseil du 21 février 2008 (suite)***Avis du H3C*

Le Haut Conseil a identifié les prestations suivantes comme étant susceptibles de placer un commissaire aux comptes en situations à risques ou d'incompatibilité au regard des articles 5, 20 et 29 III du code de déontologie :

- 1- Etablissement par un membre du réseau des comptes annuels d'une filiale de l'entité dont les comptes sont certifiés

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes de la société mère de la filiale dont les comptes ont été établis par un membre du réseau de ce dernier, pourrait être placé en situation d'auto-révision dans l'hypothèse où la société dont il est le commissaire aux comptes établirait elle-même des comptes consolidés intégrant ceux de cette filiale. En effet, il devrait alors porter une appréciation, dans le cadre de sa mission de commissaire aux comptes, sur des comptes dont les soldes d'ouverture reprendraient les informations élaborées par son réseau.

- 2- Aide ponctuelle sur le traitement de points particuliers de la consolidation

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime qu'un professionnel, n'exerçant pas en qualité de commissaire aux comptes, ayant fourni une telle prestation, pourrait être placé en situation d'auto-révision s'il avait effectué, à cette occasion, tout ou partie des travaux de consolidation de l'entité et s'il devait, par la suite, au cours de son mandat de commissaire aux comptes, exprimer une opinion sur les comptes consolidés. En effet, il pourrait alors être conduit à porter une appréciation sur les choix qu'il a effectués lors des travaux de consolidation. Une telle prestation serait également susceptible de le placer en situation d'incompatibilité, en application de l'article 29 III du code de déontologie, si, dans le cadre de ses travaux, il avait procédé à des évaluations telles que prévues par l'article R.233-8 2° du code de commerce, les dispositions du règlement du Comité de la réglementation comptable n°99-02 du 29 avril 1999 modifié ou du titre III du plan comptable général relatif aux « *règles de comptabilisation et d'évaluation* » et s'il acceptait, dans les deux ans qui suivent, un mandat de commissaire aux comptes dans l'entité établissant les comptes consolidés.

- 3 - Consultations techniques relatives aux comptes sociaux de l'entité dont les comptes sont certifiés

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime qu'un professionnel, n'exerçant pas en qualité de commissaire aux comptes, ayant fourni ces consultations, pourrait être placé en situation d'auto-révision si, dans le cadre de celles-ci, il avait indiqué à l'entité, au delà du simple rappel de la réglementation applicable, les traitements comptables à retenir pour certaines opérations et s'il devait, par la suite, au cours de son mandat de commissaire aux comptes, porter une appréciation sur les traitements comptables qu'il aurait conseillés. De telles prestations seraient également susceptibles de le placer en situation d'incompatibilité, en application de l'article 29 III du code de déontologie, s'il avait, à l'occasion de celles-ci, établi ou fourni des évaluations comptables, financières ou

**Annexe 3.1. : Avis du Haut Conseil du 21 février 2008 (suite)***Avis du H3C*

prévisionnelles ou élaboré des montages financiers, dans les deux ans précédant l'acceptation de son mandat de commissaire aux comptes dans cette entité.

**4- Diagnostic IFRS réalisé à la demande de l'entité dont les comptes sont certifiés**

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime qu'un professionnel, n'exerçant pas en qualité de commissaire aux comptes, ayant effectué ce diagnostic, pourrait être placé en situation d'auto-révision si, à cette occasion, il avait indiqué à l'entité, au-delà de l'identification des normes IFRS les plus importantes, les traitements comptables les plus adaptés et s'il devait, par la suite, au cours de son mandat de commissaire aux comptes, exprimer une opinion sur les comptes établis selon ce référentiel. En effet, il pourrait alors être amené à porter une appréciation sur des prises de position qu'il aurait préconisées. Une telle prestation serait également susceptible de le placer en situation d'incompatibilité, au regard de l'article 29 III du code de déontologie, s'il avait eu recours, à cette occasion, à des évaluations ou des estimations pour calculer l'incidence sur les comptes des retraitements résultant de l'application des normes IFRS et s'il acceptait, dans les deux ans qui suivent, un mandat de commissaire aux comptes dans l'entité établissant les comptes consolidés selon ce référentiel.

87

En outre, le Haut Conseil relève qu'en application de l'article 13 du code de déontologie, le commissaire aux comptes doit, avant d'accepter une mission de commissaire aux comptes, vérifier que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et avec celles du code de déontologie. A cet égard, le Haut Conseil estime que lorsque la nature des prestations qui ont été réalisées antérieurement à la mission de commissaire aux comptes dans le groupe auquel appartient l'entité dont les comptes seront certifiés révèle que le professionnel concerné était le conseil habituel du groupe sur les questions de nature comptable ou financière excédant la compétence des services comptables de celui-ci, l'apparence d'indépendance de ce dernier, au sens de l'article 5 du code de déontologie, est affectée. Par conséquent, il lui appartient, dans une telle situation, de prendre les mesures de sauvegarde appropriées en application de l'article 12 du code de déontologie.

*Christine THIN*

*Présidente*

**Annexe 3.2. : Avis du Haut Conseil du 07 avril 2008**



Le 7 avril 2008

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes*

*en application de l'article R.821-6 du code de commerce*

*sur une saisine portant sur une prestation réalisée de manière concomitante  
à la mission de commissaire aux comptes*

88

### **Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi par l'Autorité des marchés financiers, sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce, de la situation qui suit.

Le Cabinet X est co-commissaire aux comptes de la société A, une société faisant appel public à l'épargne, établissant des comptes consolidés.

Au cours de l'année 2005, de manière concomitante à sa mission de certification, le Cabinet X a réalisé au profit de cette entité, une prestation qualifiée de "*prestation de mise en place de documentation approfondie des opérations de consolidation*". Le montant des honoraires relatifs à cette prestation représente, selon les termes de la saisine "*61% des honoraires d'audit*".

L'auteur de la saisine précise que la société A prévoyait de confier au Cabinet X le volet "principes comptables" de son manuel de consolidation, afin de préparer sur cette base le paramétrage du logiciel de consolidation.

Il précise également que le Cabinet X a fait valoir qu'il n'avait pas participé à l'établissement d'un manuel de consolidation et a indiqué avoir fourni un modèle de restitution des informations nécessaires à l'audit des comptes consolidés et avoir montré à la société, à titre d'exemple comment classer et présenter les informations à destination des contrôleur.

A partir de la situation exposée, le Haut Conseil a rendu le présent avis de principe.

## Annexe 3.2. : Avis du Haut Conseil du 07 avril 2008 (suite)

*Avis du H3C*

### Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil relève que les articles L. 822-11 II du code de commerce<sup>1</sup> et 10 du code de déontologie<sup>2</sup> interdisent à un commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, tout conseil ou toute 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 homologuées par le Garde des Sceaux.

En particulier, le Haut Conseil relève que sont interdites, selon le 1<sup>o</sup> de l'article 10 du code de déontologie les prestations de nature à mettre le commissaire aux comptes dans la position d'avoir à se prononcer dans sa mission de certification sur des documents, évaluations ou prises de position qu'il aurait contribué à élaborer, selon le 8<sup>o</sup> la mise en place de mesures de contrôle interne, et selon le 10<sup>o</sup> la participation à la prise de décision dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'information financières.

Le Haut Conseil est d'avis que, sous la terminologie de "*prestation de mise en place de documentation approfondie des opérations de consolidation*", une prestation consistant à :

- sélectionner pour le groupe les principes de consolidation, retenir les options, définir les règles et méthodes d'évaluation ;
  - ou mettre en place, via l'élaboration du manuel de consolidation, des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration des comptes consolidés ou à la collecte des informations afférentes,
  - ou encore définir le paramétrage du logiciel de consolidation de la société,
- relève des interdictions mentionnées au paragraphe précédent.

En revanche, si la prestation consiste à fournir à la société une liste ou un exemple de système de classement d'informations nécessaires au commissaire aux comptes pour sa mission de certification des comptes consolidés, le Haut Conseil est d'avis qu'elle entre dans la mission légale de certification des comptes. Ces travaux ne peuvent pas être facturés séparément au titre de prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

***Christine THIN***  
***Présidente***

<sup>1</sup> Applicable à compter du 2 août 2003

<sup>2</sup> Applicable à compter du 17 novembre 2005

### Annexe 3.3. : Avis du Haut Conseil du 07 avril 2008



Le 7 avril 2008

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur une saisine individuelle portant sur une succession de missions***

#### Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce, de la situation qui suit :

En juin 2006, le Conseil d'Administration d'un Office Public d'Aménagement et de Construction (l'« OPAC »), alors régi par les règles de la comptabilité publique, a décidé de soumettre celui-ci aux règles de la comptabilité commerciale à compter du 1er janvier 2008.

A ce titre, en octobre 2006, l'OPAC a lancé un appel d'offres portant sur une prestation d'accompagnement au passage en comptabilité commerciale.

La prestation a été réalisée par une société d'expertise comptable et de commissariat aux comptes dénommée « Cabinet X » entre le mois de décembre 2006 et le mois de décembre 2007.

Le Cabinet X est aujourd'hui pressenti pour devenir le commissaire aux comptes de l'OPAC à compter de l'exercice 2008.

Interrogé par le Cabinet X sur la possibilité pour ce dernier d'accepter un mandat de commissaire aux comptes dans l'OPAC à compter de l'exercice 2008, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

#### Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil a procédé à l'analyse des travaux réalisés par le Cabinet X antérieurement au mandat de commissaire aux comptes pour lequel il est pressenti, au regard des articles 20 et 29 III du code de déontologie.

**Annexe 3.3. : Avis du Haut Conseil du 07 avril 2008 (suite)***Avis du H3C*

Il ressort de la proposition de mission établie par le Cabinet X, en réponse à l'appel d'offres lancé par l'OPAC, que l'objet de la prestation est « *l'accompagnement à la mise en place d'une comptabilité commerciale et à la validation de l'organisation des pratiques liées à ce passage* ».

Le Haut Conseil relève que la prestation décrite dans la proposition de mission comprend notamment les travaux qui suivent :

- prise de connaissance de l'organisation des services comptable et financier, des procédures en vigueur en termes de circuit et de validation des documents et des procédures de contrôle mises en place,
- définition des circuits et des procédures concernant principalement la comptabilité fournisseur, le recouvrement et la trésorerie,
- examen des besoins de l'entité et proposition à cette dernière d'une procédure d'organisation des services comptable et financier prévoyant la répartition des tâches, le circuit des documents et la répartition des contrôles,
- définition des modifications informatiques inhérentes au nouveau processus comptable,
- mise en place de la procédure d'arrêté des comptes au 31 décembre 2007.

En application de l'article 20 du code de déontologie, le Haut Conseil estime que la fourniture d'une telle prestation à une entité, par un professionnel n'exerçant pas en qualité de commissaire aux comptes, le placerait en situation d'auto-révision s'il acceptait, au cours de l'exercice suivant, un mandat de commissaire aux comptes dans cette entité. En effet, il serait conduit à porter une appréciation sur les informations financières produites selon des procédures qu'il a lui-même définies.

En conséquence, le Haut Conseil estime que, si le Cabinet X a réalisé les travaux décrits ci-dessus, la seule mesure de sauvegarde appropriée est le refus du mandat de commissaire aux comptes dans l'entité concernée.

91

*Christine THIN**Présidente*

## Annexe 3.4. : Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008



Le 1<sup>er</sup> juillet 2008

### ***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes***

***en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur une saisine individuelle portant sur l'indépendance  
du commissaire aux comptes d'une association***

#### **Introduction**

Le Haut Conseil, a été saisi par le Procureur général près la Cour des comptes, sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce, de la situation qui suit :

Le cabinet A est commissaire aux comptes d'une association d'intérêt public, dont il est par ailleurs adhérent et cotisant. Le cabinet A est membre de l'association en qualité de personne morale. Sa contribution annuelle versée à l'association représente l'équivalent de 71% des honoraires facturés au titre de sa mission de commissaire aux comptes.

Il ressort de l'article 8 des statuts de l'association que « *l'assemblée générale comprend les membres titulaires, bienfaiteurs et d'honneur présents ou représentés par un autre membre [...]* ».

*L'assemblée entend les rapports sur la gestion du conseil d'administration, sur la situation financière et morale de l'association. Elle approuve les comptes de l'exercice clos, vote le budget de l'exercice suivant arrêté par le conseil d'administration, délibère sur les questions mises à l'ordre du jour et pourvoit, s'il y a lieu, au renouvellement des membres du conseil d'administration. [...] »*

À partir de la situation exposée, le Haut Conseil a rendu le présent avis.

#### **Avis rendu par le Haut Conseil**

Le Haut Conseil relève que la qualité de membre de l'association donne accès à son titulaire aux assemblées générales avec voix délibérative, et notamment à celle qui statue sur les comptes de l'exercice.

Le cabinet A est ainsi conduit, au cours de l'assemblée générale annuelle de l'association, en tant que membre de l'association, à se prononcer sur les comptes et, en tant que commissaire aux comptes, à présenter son rapport sur lesdits comptes.

**Annexe 3.4. : Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008 (suite)**

*Avis du H3C*

Le Haut Conseil estime que cette situation porte atteinte à l'impartialité, à l'indépendance, et à l'apparence d'indépendance du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission, au regard des articles 4 et 5 du code de déontologie. Il doit par conséquent démissionner de son mandat de commissaire aux comptes dans l'association.

Par ailleurs, le Haut Conseil estime qu'un versement du commissaire aux comptes à l'association dont il certifie les comptes ne doit en aucun cas constituer une rétrocession d'honoraires perçus par ce dernier au titre de sa mission légale.

*Christine THIN  
Présidente*

## Annexe 3.5. : Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008



Le 1<sup>er</sup> juillet 2008

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur une saisine individuelle portant sur l'exercice d'une mission en co-commissariat***

### Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par l'Autorité des marchés financiers (AMF), sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce, de la situation qui suit :

Selon l'auteur de la saisine, une société cotée, « la société X », a pour co-commissaires aux comptes Monsieur B et le cabinet A, représenté par Monsieur A.

Monsieur B exerce à la même adresse que le cabinet A dont il utilise les locaux, le secrétariat administratif et le support informatique. L'adresse e-mail de Monsieur B comporte le nom du cabinet A. Par ailleurs, le fils de Monsieur B est l'un des associés du cabinet A.

Pour l'exercice clos au 31 juillet 2006, la répartition des honoraires entre les commissaires aux comptes de la société X est la suivante :

- 100 % des honoraires relatifs à la certification des comptes consolidés ont été perçus par le cabinet A,
- les honoraires relatifs à la certification des comptes sociaux de la société X ont été répartis de manière égalitaire entre le cabinet A et Monsieur B.

Il est indiqué que Monsieur B participe uniquement aux réunions de synthèse et procède à une revue des comptes pris dans leur ensemble.

Les honoraires perçus par Monsieur B au titre de ce mandat représentent 30 % du chiffre d'affaires « audit » réalisé par ce dernier.

À partir de la situation exposée, le Haut Conseil s'est prononcé sur les sujets suivants :

- la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes d'une entité, au regard des exigences de la norme d'exercice professionnel homologuée par arrêté du 10 avril 2007 relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ;
- l'indépendance des co-commissaires aux comptes d'une entité les uns à l'égard des autres ;
- l'appréciation de la dépendance financière d'un commissaire aux comptes à l'égard de l'entité dont il certifie les comptes.

## Annexe 3.5. : Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008 (suite)

*Avis du H3C*

### **Avis rendu par le Haut Conseil**

#### - Répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes d'une entité

Il ressort de la situation exposée que les travaux relatifs à la certification des comptes consolidés sont réalisés exclusivement par l'un des co-commissaires aux comptes de la société X, hormis une revue des comptes pris dans leur ensemble et la participation de l'autre co-commissaire aux réunions de synthèse.

Le Haut Conseil est d'avis que la répartition des travaux décrite n'est pas conforme aux dispositions de la norme d'exercice professionnel homologuée par arrêté du 10 avril 2007<sup>1</sup> relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes. Cette répartition ne prévoit pas, en particulier, la réalisation par chaque commissaire aux comptes des diligences prévues au paragraphe 05 de ladite norme.

#### - Indépendance des co-commissaires aux comptes d'une entité les uns à l'égard des autres

Selon l'article 17 du code de déontologie « *Lorsque les comptes d'une personne ou d'une entité sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes, c'est-à-dire qui n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas entre elles de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas à un même réseau. [...]*

95

Le Haut Conseil estime que les différents éléments exposés par l'auteur de la saisine constituent des indices d'appartenance à un réseau. Il en est ainsi du recours par l'un des co-commissaires aux comptes aux locaux, au secrétariat administratif et au support informatique de l'autre co-commissaire aux comptes, de l'utilisation par l'un des commissaires aux comptes d'une adresse de courrier électronique comportant le nom de l'autre, ou des liens de parenté décrits.

Aussi, le Haut Conseil est d'avis que les commissaires aux comptes de la société X n'appartiennent pas à des structures d'exercice professionnel distinctes, au sens de l'article 17 du code de déontologie.

#### - Appréciation de la dépendance financière d'un commissaire aux comptes à l'égard de l'entité dont il certifie les comptes

Selon le onzième considérant de la huitième directive du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés « *le niveau des honoraires perçus de l'entité contrôlée et/ou la structure des honoraires peuvent porter atteinte à l'indépendance du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit* ».

Selon l'article 34 du code de déontologie « *les honoraires facturés au titre d'une mission légale ne doivent pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à*

<sup>1</sup> Cette date d'homologation est toutefois largement postérieure à la date de clôture des comptes pour la certification desquels la répartition des travaux est décrite par l'auteur de la saisine.

**Annexe 3.5. : Avis du Haut Conseil du 01 juillet 2008 (suite)**

*Avis du H3C*

*l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle. [...]*

*Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par une personne physique et que les honoraires perçus dans le cadre de la mission légale représentent une part significative de son chiffre d'affaires, analysé sur une base pluriannuelle, il met en place des mesures de sauvegarde appropriées. [...]»*

Le Haut Conseil relève que le seul rapport entre les honoraires perçus par un commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission légale pour une entité et le chiffre d'affaires « audit » réalisé par ce dernier pour une année ne permet pas d'apprécier la dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de cette entité.

Toutefois, le Haut Conseil estime que lorsque ce rapport se révèle élevé, il appartient au commissaire aux comptes de justifier qu'il a mis en place les mesures de sauvegarde pour garantir qu'il est indépendant financièrement de l'entité dont il certifie les comptes.

96

***Christine Thin  
Présidente***

## Annexe 3.6. : Avis du Haut Conseil du 30 septembre 2008



Le 30 septembre 2008

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur auto-saisine relative à l'intervention d'un commissaire aux comptes  
à la demande d'un tiers*

### **Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi par le Président d'une association de la situation qui suit :

L'association qui reçoit des subventions de la ville dans laquelle elle est implantée a désigné le cabinet X en qualité de commissaire aux comptes lors de son assemblée générale qui s'est tenue en 2004.

La commune, en décembre 2007, a confié au cabinet X, une « mission d'audit » de l'association.

Le cabinet X a précisé que la mission consistait à réaliser des diagnostics sur plusieurs associations subventionnées par la mairie afin qu'elle puisse mesurer « l'efficacité » de ces subventions, impliquant :

- l'analyse de l'organisation du suivi de l'emploi des fonds au sein des associations subventionnées, celle du respect des obligations en matière fiscale et sociale, ainsi que celle des règles de gouvernance ;
- un diagnostic financier et d'exploitation de ces associations.

Il avait répondu à un appel d'offres qui ne mentionnait pas l'identité des entités sur lesquelles il devait réaliser la mission.

Le cabinet indique qu'il a refusé, à la suite de l'attribution du marché par la mairie, d'effectuer l'intervention, compte tenu du risque de conflit d'intérêts créé par sa position de commissaire aux comptes de l'association.

Le Haut Conseil estime que la situation exposée soulève une question de principe portant sur la possibilité pour un commissaire aux comptes d'accepter de réaliser, à la demande d'un tiers, une intervention portant sur l'entité dont il certifie les comptes.

Le Haut Conseil se saisit de cette question sur le fondement de l'article R. 821- 6 du code de commerce.

## Annexe 3.6. : Avis du Haut Conseil du 30 septembre 2008 (suite)

*Avis du H3C*

### **Avis rendu par le Haut Conseil**

Selon l'article 6 du code de déontologie, le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, il évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission.

Le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes qui réaliserait, à la demande et au profit d'un tiers, une prestation portant sur l'entité dont il est chargé de certifier les comptes, comme par exemple, au cas d'espèce, une prestation qualifiée de « mission d'audit » ou un diagnostic de « l'efficacité » d'une subvention, compromettrait l'exercice impartial de sa mission de certification.

Le Haut Conseil est donc d'avis que le cabinet ne pouvait accepter de réaliser la prestation demandée par la commune tout en conservant son mandat de commissaire aux comptes de l'association concernée.

98

En outre, le Haut Conseil relève que, selon l'article L. 822-15 alinéa 1 du code de commerce, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions. Selon l'article 9 du code de déontologie, le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale. Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître.

Le Haut Conseil estime qu'il ressort de ces dispositions qu'un commissaire aux comptes, eût-il démissionné, ne peut accepter de réaliser pour un tiers une intervention portant sur l'entité dont il certifie ou dont il a certifié les comptes si celle-ci implique l'utilisation de renseignements dont il a pu avoir connaissance à l'occasion de sa mission légale.

*Christine Thin  
Présidente*

## Annexe 3.7. : Avis du Haut Conseil du 23 octobre 2008



Le 23 octobre 2008

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur une saisine relative au conflit d'intérêts***

### Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce, de la situation qui suit :

Selon les termes de la saisine, les sociétés A, B et C ont respectivement pour objet social :

- « *le développement de réseaux d'experts-comptables et de consultants, la mise en place de centrales d'externalisation [...]»*
- « *la propriété, la protection, la maintenance, la location de la marque du réseau. [...]»*
- « *le développement du réseau d'experts-comptables adhérents [...]»*

A la suite d'une opération de rachat entre sociétés de commissaires aux comptes, le cabinet X est devenu le commissaire aux comptes des sociétés A, B et C.

Le Président des sociétés A, B et C demande au cabinet X de démissionner au motif qu'il appartient à un réseau d'experts-comptables concurrent de celui développé par les sociétés A, B et C et serait, de ce fait, en situation de conflit d'intérêts.

Il fait valoir qu'à l'occasion de ses missions de commissaire aux comptes, le cabinet X aura accès à des informations confidentielles sur la stratégie du réseau, ses méthodes, ses outils, sa communication régionale et nationale, ses contrats de partenariat avec des acteurs communs au sein de la profession.

Le cabinet X interroge le Haut Conseil sur l'existence ou non d'un conflit d'intérêts dans une telle situation.

### Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil ne se prononce pas sur le contexte dans lequel le cabinet X est devenu le commissaire aux comptes des sociétés A, B, C. En revanche, il estime que la situation exposée soulève une question de principe portant sur la possibilité pour un commissaire aux comptes d'accepter de réaliser une mission dans une entité intervenant sur le marché de l'expertise comptable.

**Annexe 3.7. : Avis du Haut Conseil du 23 octobre 2008 (suite)**

*Avis du H3C*

L'article 6 du code de déontologie prévoit que « *le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission*

Le Haut Conseil est d'avis que l'exercice par un commissaire aux comptes de ses fonctions dans des entités intervenant sur le marché de l'expertise comptable ne le place pas de ce seul fait en situation de conflit d'intérêts, au sens de l'article 6 du code de déontologie, son indépendance à l'égard de ces entités et son impartialité dans l'exercice de ses missions n'étant pas nécessairement affectées dans un tel cas.

Dans la situation exposée, le Président des sociétés A, B, C a fait valoir auprès du cabinet X qu'il ne souhaitait pas, pour des raisons concurrentielles, lui divulguer certaines informations auxquelles il aurait accès dans l'exercice de ses missions légales.

Le Haut Conseil relève que l'article 3 du code de déontologie prévoit que « *le commissaire aux comptes exerce sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité*

En présence d'un risque d'utilisation à des fins personnelles d'informations confidentielles, le Haut Conseil est d'avis que le commissaire aux comptes doit apprécier s'il lui est possible d'exercer la mission avec honnêteté et droiture, conformément aux dispositions prévues à l'article 3 du code de déontologie. Il doit également veiller aux risques d'atteinte au secret professionnel auxquels il est exposé dans une telle situation.

Par conséquent, le cabinet X doit examiner sa situation au regard des dispositions précitées, en tenant compte des observations émises par le Président des sociétés A, B et C, et en tirer les conséquences sur le maintien des mandats exercés dans ces entités.

*Christine Thin  
Présidente*

## Annexe 3.8. : Avis du Haut Conseil du 24 octobre 2008



Le 24 octobre 2008

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur une saisine relative au conflit d'intérêts***

### Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce, de la situation qui suit :

Des sociétés A, B et C interviennent sur un même marché et, selon les termes de la saisine, sont concurrentes.

- La société A a pour commissaire aux comptes le cabinet X,
- les sociétés B et C ont pour commissaire aux comptes le cabinet Y.

Au cours de l'année 2007, la société A a racheté à la société B 100 % des titres de la société C.

Toujours selon l'auteur de la saisine, les nouveaux dirigeants de la société C estiment ne pas pouvoir communiquer au cabinet Y certaines informations ou documents dans la mesure où ce cabinet est également le commissaire aux comptes de la société B. Ils estiment que le cabinet Y pourrait avoir connaissance, dans le cadre de sa mission exercée dans la société C, de secrets d'affaires qu'il pourrait communiquer aux dirigeants de la société B.

Au surplus, ils font valoir le fait qu'il existe actuellement un litige entre la société A et la société B sur le prix d'acquisition des titres de la société C.

Pour éviter une situation de blocage, le cabinet X a été nommé co-commissaire aux comptes avec le cabinet Y de la société C.

Le cabinet X demande au Haut Conseil de se prononcer sur la situation du cabinet Y au regard des dispositions relatives au conflit d'intérêts.

### Avis rendu par le Haut Conseil

#### A- Sur la possibilité pour un commissaire aux comptes d'exercer ses fonctions dans des sociétés concurrentes :

L'article 6 du code de déontologie prévoit que « *le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le*

**Annexe 3.8. : Avis du Haut Conseil du 24 octobre 2008 (suite)**

*Avis du H3C*

*commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission ».*

Le Haut Conseil estime que l'exercice par un commissaire aux comptes de ses fonctions dans des sociétés concurrentes ne le place pas de ce seul fait en situation de conflit d'intérêts, son indépendance à l'égard de ces entités et son impartialité dans l'exercice de ses mandats n'étant pas nécessairement affectées dans un tel cas.

Le cabinet Y n'est donc pas placé en situation de conflit d'intérêts, au sens de l'article 6 du code de déontologie, du seul fait que les sociétés B et C soient concurrentes.

Par ailleurs, le Haut Conseil rappelle que les articles L.822-15 du code de commerce et 9 du code de déontologie prévoient que les commissaires aux comptes sont soumis au secret professionnel. Dans la situation décrite, le cabinet Y doit particulièrement veiller aux risques d'atteinte au secret professionnel.

**B- Sur l'incidence de l'existence d'un litige portant sur le prix d'acquisition des titres de la société C :**

L'article 6 du code de déontologie prévoit que « *le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts. Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission ».*

Le Haut Conseil considère que l'indépendance d'un commissaire aux comptes et l'exercice impartial de sa mission ne sont pas nécessairement compromises par l'existence d'un litige impliquant deux entités dont il certifie les comptes. Une telle situation est toutefois susceptible de conduire à un conflit d'intérêts, au sens de l'article 6 du code de déontologie, si les travaux de ce commissaire aux comptes sont susceptibles d'avoir une incidence sur la résolution du litige.

Ainsi, dans la situation exposée, le Haut Conseil est d'avis que le cabinet Y doit examiner si ses travaux sont susceptibles d'avoir une incidence sur la détermination du prix d'acquisition des titres de la société C. Dans l'affirmative, il lui appartient de mesurer les risques d'influences de la part de la société B de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission dans la société C et d'en tirer, le cas échéant, les conséquences sur le maintien de son mandat.

*Christine Thin  
Présidente*

## Annexe 3.9. : Avis du Haut Conseil du 30 décembre 2008



*Le 30 décembre 2008*

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R821-6 du code de commerce  
sur une saisine relative  
à une situation d'incompatibilité à la suite d'une prise de contrôle*

### Introduction

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par un commissaire aux comptes confronté à la situation qui suit.

Le cabinet X est commissaire aux comptes de la société B.

L'établissement bancaire A prévoit de prendre le contrôle de la société B, à une date proche de la date de clôture des comptes de la société B.

Le cabinet X possède des comptes de dépôts auprès de l'établissement bancaire A. L'un des associés signataires des comptes de la société B pour le cabinet X, ainsi que certains associés appartenant au bureau de ces signataires disposent également de comptes de dépôts ou d'emprunts auprès de l'établissement bancaire A.

Le cabinet X effectue par ailleurs des prestations de services d'assistance pour l'établissement bancaire A, et pour des sociétés contrôlées par ce dernier.

La prise de contrôle de la société B par l'établissement bancaire A engendrera des liens financiers, au sens de l'article 28 du code de déontologie, entre le commissaire aux comptes et la société qui prend le contrôle de la société dont il certifie les comptes.

Le commissaire aux comptes saisit le Haut Conseil pour avis sur la conduite à tenir au regard d'une telle situation et demande si, dans un tel cas, il peut proposer des mesures de sauvegarde.

### Avis du Haut Conseil

#### a) liens financiers

L'article 28 du code de déontologie définit les liens financiers incompatibles avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes.

Constituent de tels liens financiers les dépôts de fonds du commissaire aux comptes auprès de la société qui contrôle celle dont il certifie les comptes ainsi que l'obtention de prêts auprès de la société qui contrôle celle dont les comptes sont certifiés. L'interdiction concerne également l'ensemble des personnes visées aux alinéas 1<sup>o</sup> à 7<sup>o</sup> de l'article 28.

**Annexe 3.9. : Avis du Haut Conseil du 30 décembre 2008 (suite)*****Avis du H3C***

L'article 28 dispose par ailleurs que "*Lorsque des liens financiers incompatibles au sens du présent article sont créés en raison d'événements extérieurs, notamment lors d'un changement de commissaire aux comptes ou à la suite d'une fusion d'entreprises, il doit y être mis fin sans délai.*"

Pour le cas présenté, où l'incompatibilité des liens naît du changement dans l'actionnariat, sur lequel le commissaire aux comptes n'a pas d'influence, cette disposition s'applique. Par conséquent, le maintien des dépôts de fonds et l'obtention de nouveaux emprunts sont incompatibles avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes.

Dans la situation décrite, le Haut Conseil est d'avis que le transfert des dépôts de fonds doit être ordonné dès la date de prise de contrôle pour que la situation d'incompatibilité du commissaire aux comptes cesse sans délai, conformément aux dispositions précitées.

Pour ce qui concerne la situation des emprunts qui ont été obtenus antérieurement à la date de prise de contrôle, celle-ci doit être examinée au regard des dispositions des articles 4 et 5 du code de déontologie. Elle peut constituer un risque de nature à influencer l'opinion du commissaire aux comptes, visé à l'article 11 du code de déontologie. Cet article dispose en effet : "*Le commissaire aux comptes identifie les situations et les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission*"

Par ailleurs, l'article 12 du même code dispose "*Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires, et celles du présent code.*

*Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.*

*Le commissaire aux comptes n'accepte pas la mission ou y met fin si celle-ci ne peut s'accomplir dans des conditions conformes aux exigences légales et réglementaires ainsi qu'à celles du présent code."*

Aussi, le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes doit prendre des mesures de sauvegarde concernant les emprunts contractés antérieurement, et ce, dès qu'il est exposé au risque, c'est-à-dire dès la prise de contrôle. Notamment toute renégociation des conditions de ces emprunts est à proscrire.

***b) fourniture de prestations de services***

L'article L822-11-II du code de commerce dispose : "*Il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II du même article[L233-3], 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.*"

L'article 10 du code de déontologie mentionne également cette interdiction.

Le Haut Conseil constate que les prestations telles que présentées par l'auteur de la saisine ne constituent pas des prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes. Leur fourniture par le commissaire aux comptes à la société qui contrôle celle dont il certifie les comptes se trouve donc interdite à la suite de la prise de contrôle.

**Annexe 3.9. : Avis du Haut Conseil du 30 décembre 2008 (suite)***Avis du H3C*

Le code de déontologie ne traite pas spécifiquement du délai ou des modalités d'interruption des contrats en cours lorsque l'interdiction de liens professionnels naît à la suite d'un événement extérieur, comme une prise de contrôle. Le Haut Conseil considère qu'il est souhaitable, afin de ne pas porter préjudice à l'établissement bancaire A, que le commissaire aux comptes rende compte à ce dernier des travaux accomplis dans le cadre des prestations engagées antérieurement à la date de prise de contrôle, en veillant à ne pas contrevenir aux règles d'indépendance, et y mette fin à compter de la prise de contrôle.

Enfin, le Haut Conseil relève que l'article 19 du code de déontologie, relatif à la démission du commissaire aux comptes, dispose que ce dernier "*ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.*"

Le Haut Conseil appelle l'attention du commissaire aux comptes sur le préjudice potentiel que peut constituer, pour la société B, la démission de son commissaire aux comptes à moins d'un mois de la date de clôture de l'exercice, et invite ce dernier à adopter une conduite préservant les intérêts de la société.

*Christine THIN*

*Présidente*

**Annexe 6.1. :** Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes



***DECISION 2007-01***

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

***Relative aux contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes***

***Séance du 6 juillet 2007***

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

106

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

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

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

Le nouveau système devra entrer en application le 1<sup>er</sup> octobre 2007 et devra faire l'objet d'une évaluation au plus tard en juin 2008.

***Christine THIN***

***Présidente***

**Annexe 6.1. :** Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)



Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

**HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

***Principes directeurs***

***Relatifs à la***

***Mise en place d'un nouveau système des contrôles périodiques***

*Adoptés en séance du 6 juillet 2007*

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

La directive européenne<sup>1</sup> prévoit que les Etats membres doivent mettre en place un système efficace de supervision publique de l'activité de tous les contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit selon le principe du contrôle par l'Etat membre d'origine. Cette supervision publique doit permettre une coopération efficace entre les organes de supervision au niveau communautaire. Selon les articles 29 et 32 de la directive, le système d'assurance qualité est organisé de telle sorte qu'il soit indépendant des commissaires aux comptes qui y sont soumis et qu'il fasse l'objet d'une supervision publique, laquelle assume notamment la responsabilité finale du système d'assurance qualité.

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

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

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

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

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

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

**Annexe 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)**

*Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

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

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

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

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

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

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

Le nouveau système suit les principes suivants :

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

**Annexe 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)**

*Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

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

**Annexe 6.1. :** Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)

*Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

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

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

**Annexe 6.1. :** Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)

*Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

## ANNEXE

### DEFINITIONS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Annexe 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)**

*Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

**ARTICLE 1**

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

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

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

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

**ARTICLE 2**

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

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

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

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

**ARTICLE 3**

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

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

**Annexe 6.1. :** Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)

*Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Les contrôleurs ne peuvent exercer un autre emploi ou une activité rémunérée qu'avec l'autorisation expresse du Comité<sup>2</sup>. Toute activité externe, rémunérée ou non, ne peut être exercée par un contrôleur si elle affecte ou peut être perçue comme affectant son indépendance ou son objectivité, nuit à ses responsabilités ou porte atteinte aux intérêts ou à la réputation du Corps.

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

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

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

**ARTICLE 4**

Le Corps réalise les contrôles des cabinets EIP.

Il est notamment chargé :

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

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

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

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

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

**Annexe 6.1. : Décision 2007-01 relative à l'adoption du nouveau système des contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes (suite)**

*Décision 2007-01 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

**ARTICLE 5**

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

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

**ARTICLE 6**

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

114

**ARTICLE 7**

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

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

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

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

**Annexe 6.2. :** Décision 2008-04 relative à la définition des engagements à respecter par les contrôleurs non praticiens



***DECISION 2008-04***

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

*Relative à l'application du système des contrôles périodiques, auxquels sont soumis les commissaires aux comptes, instauré par décision du 6 juillet 2007 du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes*

***Définition d'engagements à respecter par les contrôleurs du corps***

***Séance du 27 mars 2008***

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a adopté le 6 juillet 2007 un nouveau système des contrôles périodiques dont la mise en place requiert l'application des principes directeurs énoncés dans un document joint à sa [décision 2007-01](#).

En application du 2<sup>ème</sup> principe directeur, un corps de contrôleurs est créé, au sein de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, chargé de réaliser les contrôles périodiques des cabinets détenant des mandats d'intérêt public.

Le Haut Conseil a défini les obligations et les engagements que devront respecter les contrôleurs du corps. Ces engagements sont consignés dans le document joint à cette décision, qui devra être signé par chaque contrôleur, y compris le directeur, et annexé au contrat de travail.

115

***Christine THIN***

***Présidente***

**Annexe 6.2. : Décision 2008-04 relative à la définition des engagements à respecter par les contrôleurs non praticiens (suite)**



**OBLIGATIONS ET ENGAGEMENTS DES CONTROLEURS DU CORPS DE CONTROLE CREE PAR LA DECISION 2007-01 DU HAUT CONSEIL**

**EN VUE DE PREVENIR DES SITUATIONS POUVANT PORTER ATTEINTE A LEUR INDEPENDANCE**

**INTRODUCTION**

La qualité du contrôle légal des comptes, réalisé par les commissaires aux comptes, et le respect des règles d'indépendance et d'éthique auxquels ils sont soumis contribuent au bon fonctionnement des marchés et à l'intégrité de l'information financière publiée par les entités. Le contrôle de l'activité des commissaires aux comptes contribue à la confiance du public envers cette intégrité.

Le Haut conseil du commissariat aux comptes, autorité publique indépendante instituée auprès du garde de sceaux, ministre de la justice, est l'organe chargé de la supervision publique de la profession de commissaire aux comptes.

Le Haut conseil a adopté le 6 juillet 2007 un système de contrôles périodiques et en a énoncé les principes directeurs dans un document joint à sa [décision 2007-01](#).

En application de cette décision, les contrôles périodiques des commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public sont réalisés par un corps de contrôleurs composé de professionnels ne détenant pas de mandat à titre personnel ou au sein d'une structure et n'exerçant pas en cabinet.

Le présent document définit les engagements que doit respecter le contrôleur recruté pour intégrer le corps de contrôleurs, visant à éviter des situations de nature à affecter son indépendance vis à vis du contrôlé.

Ces engagements s'inscrivent dans le cadre des dispositions de la directive européenne<sup>1</sup> et du code de commerce qui organisent une supervision publique de la profession et qui établissent un système d'assurance qualité indépendant des contrôleurs légaux des comptes qui y sont soumis. Ils précisent les conditions d'application de l'article 3 de la décision 2007-01.

Lors de son recrutement, le contrôleur doit prendre connaissance de la décision 2007-01 et adhérer aux présents engagements.

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

**Annexe 6.2. :** Décision 2008-04 relative à la définition des engagements à respecter par les contrôleurs non praticiens (suite)

### ENGAGEMENTS DU CONTRÔLEUR DANS L'EXERCICE DE SES FONCTIONS

Le contrôleur s'engage à consacrer l'intégralité de son activité professionnelle aux tâches qui lui sont confiées. Il s'engage à ne pas cumuler son emploi principal avec un autre emploi ou une autre activité rémunérée ou non qui pourraient nuire à son indépendance, sauf dérogations accordées par le Haut conseil. A cet effet, il présente une demande d'autorisation précisant la nature de l'activité, les coordonnées de l'organisme concerné et l'incidence sur l'organisation du travail.

L'attitude personnelle du contrôleur ne doit pas compromettre l'image de son indépendance vis-à-vis des cabinets contrôlés.

Le contrôleur s'engage à informer la direction du Corps et à déclarer au Secrétaire général du Haut conseil de toute situation de nature à affecter son indépendance ou son objectivité à l'égard de ses fonctions au sein du Corps.

Il informe en particulier des situations suivantes, dont l'énumération n'est pas exhaustive :

- l'engagement dans des activités financières personnelles qui pourraient affecter ou être raisonnablement perçues comme affectant son indépendance ou son objectivité vis-à-vis des cabinets contrôlés ;
- la participation au contrôle d'un cabinet avec lequel il a un lien financier, ou un lien personnel ou familial avec les dirigeants et associés du cabinet ;
- la participation au contrôle d'un cabinet avec lequel il a antérieurement été lié, directement en tant que salarié ou associé ou indirectement, au cours des trois années précédant le contrôle ;
- la participation au contrôle des travaux exécutés par un cabinet sur un mandat relatif à une entité dans laquelle il a, même par personne interposée, un intérêt financier ou un lien personnel ou familial avec les dirigeants de l'entité.

Au moment de son affectation, chaque contrôleur est tenu de vérifier qu'il n'est pas en conflit d'intérêts avec le cabinet concerné et en atteste auprès du Secrétaire général du Haut conseil. Le conflit d'intérêts désigne toute situation où l'intérêt direct ou indirect du contrôleur est de nature à risquer de compromettre l'exécution objective de sa tâche et à affecter son indépendance. Il s'engage à signaler toute situation qui viendrait le placer en conflit d'intérêts avec ce cabinet au cours des opérations de contrôle.

S'agissant des sollicitations par des cabinets (demandes de participation à des colloques, invitations à des manifestations...) et des éventuels cadeaux, le contrôleur s'engage à adopter des attitudes personnelles et collectives guidées par un souci de transparence et de prudence, dans le respect du principe de désintéressement : à ce titre, il n'accepte des cabinets contrôlés aucune rémunération, directe ou indirecte, à titre personnel ou par personne interposée.

**Annexe 6.2. :** Décision 2008-04 relative à la définition des engagements à respecter par les contrôleurs non praticiens (suite)

Le contrôleur s'engage à respecter les obligations de confidentialité prévues par les dispositions légales et réglementaires. Il ne divulgue pas de renseignements et documents au sein du Corps, lorsqu'un autre contrôleur a des liens financiers, personnels ou familiaux avec un contrôlé.

Le contrôleur qui participe aux opérations de contrôle d'un cabinet s'engage à ne pas négocier avec ce cabinet, au cours des opérations de contrôle et au cours des 12 mois qui suivent la fin des opérations de contrôle, en vue :

- de l'obtention d'un contrat de collaboration, à titre personnel ou par personne interposée ;
- de l'obtention d'un poste de dirigeant ou de salarié ;
- d'être associé ou actionnaire.

D'une manière générale, un contrôleur qui entre dans un processus de négociation avec un cabinet soumis au contrôle du Corps est tenu d'en informer le Secrétaire général du Haut conseil. Il ne peut dès lors participer aux opérations de contrôle du cabinet concerné, ni tenter de rechercher au sein du Corps des informations relatives à ce cabinet.

**ENGAGEMENTS DU CONTROLEUR APRES LA CESSATION DE SES FONCTIONS**

Le contrôleur s'engage, pour une durée d'un an qui suit la cessation des fonctions au sein du Corps, à ne pas accepter d'un cabinet, avec lequel il a eu des relations directes au cours des 12 mois précédent la cessation des fonctions, un contrat de collaboration, à titre personnel ou par personne interposée, un poste de dirigeant ou de salarié ou d'en être associé ou actionnaire.

Le contrôleur s'engage, pour une durée de trois années qui suivent la cessation des fonctions au sein du Corps, à ne pas, directement ou par personne interposée, conseiller ou représenter toute personne devant le Corps, ni communiquer au nom de celle-ci avec le Corps, verbalement ou par écrit, dans l'intention d'influencer ce dernier.

Pris connaissance le :\_\_\_\_\_

### Annexe 6.3. : Méthodologie du contrôle

Le contrôle d'un cabinet comporte plusieurs phases.

La première consiste à recueillir des informations sur le cabinet, son activité et le secteur économique ou professionnel dans lequel il intervient. Ces informations sont capitales pour, d'une part, déterminer son profil, et d'autre part, conduire une analyse des risques auxquels peut être exposé le cabinet au regard de son activité et de son organisation.

Ces informations sont recueillies à l'aide d'un questionnaire intitulé « questionnaire d'information préalable » (QIP).

Le QIP aide à identifier les différentes structures d'exercice du commissariat aux comptes qui partagent des procédures communes et à déterminer plus précisément le périmètre composant le cabinet à contrôler.

A partir de ces informations le contrôleur élabore un plan d'approche du contrôle (PAC) dans lequel sont analysés les facteurs de risque liés à son environnement, à son organisation et à son activité. Le PAC aide le contrôleur à recenser l'information et à analyser les risques du cabinet.

Une fois cette phase accomplie, les contrôleurs se déplacent dans les cabinets. Ils prennent connaissance des procédures mises en place par le cabinet à travers des entretiens avec la direction et des personnes responsables de l'organisation et des procédures du cabinet, et en consultant la documentation existante. L'évaluation de ces procédures est effectuée à l'aide d'un outil d'analyse qui est utilisé pour l'ensemble des cabinets, le niveau des vérifications à mettre en œuvre variant selon les cabinets.

L'application effective des procédures et méthodes du cabinet est vérifiée sur un échantillon de mandats. Les mandats sont sélectionnés selon les secteurs et situations spécifiques définis par le Haut Conseil, en combinant une approche aléatoire et une approche par les risques. Pour les cabinets EIP, la sélection des mandats EIP est prioritaire.

Une fois l'évaluation des procédures faite, les contrôleurs consacrent leurs contrôles aux mandats. Ils consistent à vérifier la correcte exécution de la mission de certification des comptes. Les vérifications portent sur le respect des règles relatives à l'indépendance et à la déontologie, le respect des procédures internes du cabinet destinées à garantir la qualité de l'audit, le respect des normes d'exercice professionnel, et la qualité des travaux du commissaire aux comptes.

### Annexe 6.3. : Méthodologie du contrôle (suite)

L'outil destiné à contrôler des mandats comporte les documents suivants :

- un plan à suivre ;
- des fiches de conformité aux normes d'exercice professionnel ;
- un questionnaire sur les autres aspects de la mission légale.

La méthodologie est la même quel que soit le type de mandat (EIP et non EIP) et suppose :

- la vérification d'un certain nombre de points ;
- des vérifications de conformité aux normes d'exercice professionnel.

Selon la taille, l'organisation du cabinet contrôlé et le type de mandat contrôlé, l'utilisation de l'outil de contrôle de mandats peut être adaptée. Ce nouvel outil renforce la nécessité de documenter les vérifications.

Le contrôleur restitue ensuite ses constats par cabinet. Il rédige un pré rapport selon un modèle arrêté par le comité, soumis à la contradiction du cabinet contrôlé. La procédure contradictoire relative à un cabinet non EIP est mise en œuvre par la compagnie régionale en lien avec le contrôleur. Celle relative à un cabinet EIP relève du contrôleur en lien avec le secrétaire général du Haut Conseil. L'Autorité des marchés financiers y participe s'il s'agit d'un cabinet certifiant des comptes de personnes relevant de son autorité.

Un rapport définitif est ensuite établi comprenant les éventuelles modifications à la suite du processus contradictoire.

Le rapport est rédigé selon le même plan que le pré rapport. Il contient les éléments d'information relatifs au contrôle en lui-même, à l'organisation du cabinet, ses secteurs d'intervention. Il retrace les constats du contrôleur qui peuvent s'accompagner de propositions d'amélioration.

## Annexe 6.4. : Programme de contrôles des cabinets EIP et non EIP faisant l'objet d'une restitution

L'hétérogénéité des profils des cabinets a conduit le Haut Conseil depuis 2005 à définir, pour les besoins du contrôle, 3 catégories de cabinets, de façon à mieux cibler les enjeux auxquels ils sont confrontés, à orienter les travaux vers des situations à risque et à faciliter l'exploitation des résultats des contrôles de cabinet dans un deuxième temps.

- catégorie A : cabinets détenant le plus grand nombre de mandats de sociétés cotées ;
- catégorie B : cabinets ayant un nombre important de mandats, en dehors de ceux de la catégorie A ;
- catégorie C : autres cabinets en dehors de ceux des catégories A et B.

2008 EIP	Catégorie A	Catégorie B	Catégorie C	A, B et C				
Catégorie de cabinets EIP contrôlé par des contrôleurs indépendants	BIG	Couverture du contrôle	+ de 100 mandats	Couverture du contrôle	- de 100 mandats	Couverture du contrôle	Toutes catégories confondues	Couverture du contrôle
<b>Nombre de cabinets contrôlés EIP</b>	<b>1</b>	<b>12</b>			<b>18</b>	<b>31</b>		
<i>Nombre de cabinets appartenant à un réseau</i>	1	1			1	3		
<i>Nombre de cabinets appartenant à une association technique</i>				6	1	7		
<i>Nombre de cabinets appartenant à un groupement</i>				2		2		
<b>Nombre de structures d'exercice composant ces cabinets</b>	<b>18</b>	<b>38</b>			<b>32</b>	<b>88</b>		
<b>Nombre d'associés signataires au sein des cabinets</b>	<b>163</b>	<b>51</b>			<b>24</b>	<b>238</b>		
<b>Nombre de mandats EIP détenus par l'ensemble des cabinets</b>	<b>363</b>	<b>23</b>	<b>77</b>	<b>30</b>	<b>80</b>	<b>29</b>	<b>520</b>	<b>82</b>
<i>Marché réglementé</i>			10	8	16	14	143	34
<i>Autres «APE» («alternext, marché libre, SCPI»)</i>	117	12	13	5	2	2	15	7
<i>Établissement de crédit</i>	119	5	9	5	4	4	132	14
<i>Société d'assurance</i>	104	1	1	1	6	3	111	5
<i>AGP</i>	7	3	8	4	1	1	16	8
<i>Mutuelles libre II</i>	11	1	34	5	48	4	93	10
<i>Organismes de sécurité sociale</i>	1							
<i>Institutions de prévoyance libre IX</i>	4	1	2	2	3	1	9	4
<b>Nombre de mandats non EIP détenus par l'ensemble des cabinets</b>	<b>6 533</b>	<b>8</b>	<b>1 891</b>	<b>40</b>	<b>590</b>	<b>46</b>	<b>9 014</b>	<b>94</b>
<i>dont OPCVM</i>				482	5	13		
<b>Nombre total de mandats détenus par l'ensemble des cabinets</b>	<b>6 896</b>	<b>31</b>	<b>1 968</b>	<b>70</b>	<b>670</b>	<b>75</b>	<b>9 534</b>	<b>176</b>
<i>Couverture / aux mandats détenus</i>	0,4%			4%			11%	
<b>Nombre d'heures totales d'audit de l'ensemble des cabinets</b>	<b>1 619 314</b>	<b>108 740</b>	<b>139 872</b>	<b>20 049</b>	<b>57 776</b>	<b>15 285</b>	<b>1 816 962</b>	<b>144 074</b>
<i>Couverture / aux heures totales d'audit</i>	7%			14%			26%	

**Annexe 6.4. : Programme de contrôles des cabinets EIP et non EIP faisant l'objet d'une restitution (suite)**

2008 Non EIP	Catégorie A	Catégorie B		Catégorie C		A, B et C	
Catégorie de cabinets non EIP contrôlé par les compagnies régionales avec le soutien de la Compagnie nationale	BIG	Couverture du contrôle	+ de 100 mandats	Couverture du contrôle	- de 100 mandats	Couverture du contrôle	Toutes catégories confondues
<b>Nombre de cabinets contrôlés non EIP</b>	<b>7</b>		<b>602</b>		<b>609</b>		
<i>Nombre de cabinets appartenant à un réseau / à une association technique / à un groupement</i>	2		18		20		
<b>Nombre de structures d'exercice composant ces cabinets</b>	<b>18</b>		<b>744</b>		<b>762</b>		
<b>Nombre d'associés signataires au sein des cabinets</b>	<b>20</b>		<b>683</b>		<b>703</b>		
<b>Nombre total de mandats détenus par l'ensemble des cabinets</b>	<b>887</b>	<b>37</b>	<b>9 296</b>	<b>1 131</b>	<b>10 183</b>	<b>1 168</b>	
<i>Couverture / aux mandats détenus</i>	4%		12%		11%		
<b>Nombre d'heures totales d'audit de l'ensemble des cabinets</b>	<b>67 424</b>	<b>NC</b>	<b>532 217</b>	<b>NC</b>	<b>599 641</b>	<b>NC</b>	

NC = non communiqué

**Annexe 6.5. :** Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques



**DECISION 2009-02**

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

*Relative aux contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes*

**Principes directeurs du système des contrôles périodiques**

*Séance du 9 avril 2009*

Le 6 juillet 2007, le Haut Conseil du commissariat aux comptes a adopté des principes directeurs en vue de la mise en place d'un nouveau système des contrôles périodiques. Ce dernier est entré en application le 1<sup>er</sup> octobre 2007.

Pris dans un contexte législatif n'intégrant pas la transposition complète de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 sur le contrôle légal des comptes, ils nécessitent d'être revus à la suite de l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 et de son décret d'application n° 2008-1487 du 30 décembre 2008, portant transposition de la huitième directive.

Le Haut Conseil a par ailleurs pris acte des évolutions sur les systèmes d'assurance qualité en Europe<sup>1</sup> et dans le monde et de la nécessité d'inscrire l'organisation des contrôles périodiques dans le cadre d'une coopération entre les divers systèmes de supervision publique instaurés par les homologues étrangers du Haut Conseil.

Le code de commerce soumet les commissaires aux comptes, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques. Le Haut Conseil définit le cadre et les orientations des contrôles. Ces contrôles sont effectués, dans les conditions et selon les modalités définies par le Haut Conseil, par des contrôleurs n'exerçant pas de fonctions de contrôle légal des comptes ou par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou les compagnies régionales. Les contrôles sont effectués avec le concours de l'Autorité des marchés financiers lorsque les commissaires aux comptes qui y sont soumis certifient les comptes des personnes relevant de son autorité.

En outre, le Haut Conseil supervise les contrôles, émet des recommandations dans le cadre de leur suivi et veille à leur bonne exécution.

Compte tenu de ce nouveau cadre juridique des contrôles, le Haut Conseil décide de remplacer la décision 2007-01 mentionnée ci-dessus par la présente décision.

<sup>1</sup> Recommandation de la commission européenne 2008/362/CE du 6 mai 2008 relative à l'assurance qualité externe des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui contrôlent les comptes d'entités d'intérêt public.

## Annexe 6.5. : Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques (suite)

### *Décision 2009-02 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Le système des contrôles périodiques concerne l'ensemble des commissaires aux comptes inscrits. Son organisation diffère selon que les cabinets<sup>2</sup> détiennent ou non des mandats d'entités d'intérêt public<sup>3</sup>. Ce système suit les principes suivants :

#### **A. Principes communs applicables à l'ensemble du système des contrôles périodiques**

**1.** Conformément à la directive européenne<sup>4</sup> et à la recommandation européenne<sup>5</sup> le financement du système des contrôles périodiques est assuré par des contributions annuelles destinées à couvrir le coût de réalisation du programme décidé par le Haut Conseil.

Ces contributions sont acquittées par les commissaires aux comptes. Elles sont clairement identifiées et exclusivement affectées aux opérations de contrôle. .

**2.** Le Haut Conseil élabore chaque année un programme de contrôle visant à respecter la périodicité réglementaire des contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes.

**3.** L'élaboration du budget permettant le financement annuel du programme de contrôle se déroule comme suit :

- la préparation du budget annuel.

Le coût prévisionnel de réalisation des opérations de contrôle programmées est établi de manière coordonnée entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale.

- l'adoption du budget annuel.

Le budget annuel de contrôle est arrêté par le Haut Conseil au plus tard le 15 novembre de l'année précédente.

**4.** La Compagnie nationale exécute le budget annuel.

Le montant total des contributions, tel que fixé dans le budget arrêté par le Haut Conseil, est recouvré par la Compagnie nationale. Les modalités de fixation et de levée de ces contributions doivent permettre l'exécution du programme fixé par le Haut Conseil.

---

<sup>2</sup> S'entend d'un ensemble de structures d'exercice du commissariat aux comptes inscrites titulaires de mandats de commissariat aux comptes qui partagent des procédures communes. Une structure d'exercice du commissariat aux comptes peut être une personne physique exerçant seule, ou une personne morale dans laquelle exercent une ou plusieurs personnes physiques.

<sup>3</sup> Selon la définition retenue par l'article R.821-26 du code de commerce.

<sup>4</sup> Article 29, 1.b) : « *Le financement du système d'assurance qualité est sûr et exempt de toute influence indue de la part des contrôleur légaux des comptes et des cabinets d'audit qui en relèvent.* »

<sup>5</sup> Recommandations 8 et 9 de la commission européenne : « *aucune des dispositions en matière de financement du système d'assurance qualité, y compris celles qui concernent le niveau de financement et le contrôle financier, ne doit être soumise à l'approbation ou au veto de personnes ou d'organisations qui représentent la profession comptable, la profession d'audit ou les cabinets d'audit, ou y sont affiliées de toute autre manière.* »

## Annexe 6.5. : Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques (suite)

### *Décision 2009-02 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

La Compagnie nationale informe régulièrement le Haut Conseil de l'exécution du budget et de la façon dont les ressources sont utilisées. Si nécessaire, le budget initial donne lieu à un budget rectificatif.

**5.** Le contrôle périodique porte sur un « cabinet » en suivant une approche de contrôle global.

Le contrôle global de cabinet consiste à attester de l'existence, au sein d'un cabinet, d'une organisation et de procédures visant à garantir la qualité et l'indépendance du contrôle légal des comptes, 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 procédures.

L'appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par un cabinet tient compte de sa taille et des secteurs d'activité dans lesquels il intervient.

La vérification de la correcte application des procédures des cabinets est effectuée en lien et en cohérence avec l'analyse de ces procédures et porte au moins sur le respect par le cabinet :

- des règles relatives à l'indépendance et à la déontologie du commissaire aux comptes ;
- des procédures internes destinées à garantir la qualité de l'audit ;
- des normes d'exercice professionnel.

Lorsque le cabinet a mis en place un dispositif de contrôle de qualité interne, l'examen porte également sur une évaluation de son fonctionnement et de son efficacité sur une sélection de mandats.

Lorsque le cabinet est soumis à la publication d'un rapport de transparence, l'examen comprend une appréciation de son contenu à partir des opérations de contrôle réalisées.

La sélection des mandats d'un cabinet doit respecter les secteurs et situations spécifiques définis par le Haut Conseil et être faite, d'une part, de façon aléatoire, et d'autre part, en se fondant sur une approche par les risques. Elle doit couvrir un nombre de mandats représentatif de l'activité d'un cabinet.

Le cas échéant, le contrôle peut être ciblé sur un mandat pour répondre à une demande adressée par d'autres autorités de régulation ou dans le cadre de la coopération entre les divers systèmes de supervision publique. Un contrôle ciblé sur mandat peut également être réalisé dans le cadre du co-commissariat en vue de vérifier les travaux réalisés par chacun des commissaires aux comptes.

**6.** Le contrôle respecte le principe du contradictoire.

Le contrôle fait l'objet d'un pré-rapport exposant les opérations de contrôle réalisées et leurs résultats, au vu duquel le contrôlé est appelé à faire valoir ses observations. Si nécessaire, une réunion contradictoire est organisée en présence du contrôlé et du contrôleur. A l'issue de la procédure contradictoire, un rapport définitif est établi.

**Annexe 6.5. : Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques (suite)**

*Décision 2009-02 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

A la suite d'un contrôle, les principales insuffisances relevées dans le rapport définitif peuvent donner lieu à des recommandations. Ces recommandations peuvent être assorties d'un suivi afin de s'assurer de leur prise en compte. Le suivi du contrôle fait l'objet d'un rapport dont l'établissement est soumis à la procédure contradictoire.

7. Un guide des contrôles périodiques, décrivant les modalités selon lesquelles les contrôles périodiques sont effectués, complétera ces principes.

**B. Principes relatifs à l'organisation des contrôles périodiques**

**B1. Contrôle des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public**

8. Le Haut Conseil met en œuvre les contrôles périodiques des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public :

a) Directement, par l'intermédiaire de contrôleurs n'exerçant pas de fonctions de contrôle légal des comptes.

A la date de la présente décision, les contrôleurs sont mis à la disposition du Haut Conseil par la Compagnie nationale. Ils reçoivent leurs instructions du seul Haut Conseil. A compter d'une date fixée par décret, les contrôleurs seront employés par le Haut Conseil. La mise à disposition des contrôleurs implique leur rattachement physique au Haut Conseil et la mise en place d'une procédure objective de recrutement, d'évaluation et d'avancement des contrôleurs en vue de garantir leurs compétences et leur indépendance.

Le secrétaire général du Haut Conseil assure la direction des contrôleurs. Il est assisté par un directeur placé sous son autorité<sup>6</sup>. Ce dernier est recruté après avis conforme du collège du Haut Conseil. L'affectation des contrôleurs aux opérations de contrôles suit une procédure objective qui garantit à la fois leurs compétences et leur indépendance. En vue de prévenir des situations pouvant porter atteinte à leur indépendance, le Haut Conseil a prévu, dans sa décision 2008-04 du 27 mars 2008, des engagements que les contrôleurs doivent respecter.

Les contrôleurs maintiennent un haut niveau d'expertise en suivant une formation appropriée en matière de contrôle légal des comptes et d'information financière, ainsi qu'aux méthodes de l'examen d'assurance qualité. A cet effet, un plan de formation est établi par le directeur des contrôles.

Le Haut Conseil peut autoriser les contrôleurs à recourir à des professionnels en exercice, à des spécialistes de secteurs économiques particuliers, pour certaines opérations de contrôle concernant des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public, lorsque la spécificité technique des opérations l'exige. Ces intervenants attestent de leur indépendance vis-à-vis du contrôlé.

Il veille, par l'intermédiaire de son secrétaire général, à la bonne exécution des contrôles et émet des recommandations dans le cadre de leur suivi.

<sup>6</sup> Le directeur assistant le secrétaire général du Haut Conseil est salarié du Haut Conseil.

## Annexe 6.5. : Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques (suite)

### *Décision 2009-02 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

**b)** En déléguant l'exercice de contrôles périodiques de cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales.

Le Haut Conseil décide de recourir à cette délégation à partir d'une prise de connaissance des cabinets et de la sensibilité des mandats d'entités d'intérêt public qu'ils détiennent.

Les modalités de la délégation par le Haut Conseil à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales sont prévues dans le cadre d'un mandat de délégation.

Le Haut Conseil, par l'intermédiaire de son secrétaire général, supervise les contrôles délégués aux instances professionnelles, veille à leur bonne exécution et émet des recommandations dans le cadre de leur suivi.

### **B2. Contrôle des cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public**

**9.** La Compagnie nationale et les compagnies régionales réalisent les contrôles périodiques des cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public, selon les modalités prévues par le Haut Conseil.

L'exécution de ces contrôles s'appuie sur une forte implication des instances professionnelles. Ces dernières rendent compte régulièrement au Haut Conseil de l'avancement des opérations de contrôle.

Ces contrôles sont effectués par des professionnels, contrôleurs praticiens expérimentés. Ces derniers sont désignés par la Compagnie nationale ou les compagnies régionales. Ils suivent une formation spécifique aux méthodes d'opérations de contrôle. En vue de garantir l'indépendance des contrôles effectués par les praticiens, la sélection des contrôleurs praticiens répond à un principe de dépassement et suit une procédure objective qui garantit à la fois leurs compétences et leur indépendance.

Le secrétaire général du Haut Conseil peut intervenir à toutes les étapes des opérations de contrôle en examinant les documents les retraçant. Il peut également participer à la mise en œuvre de ces contrôles et émettre des recommandations. Au titre de sa participation, le secrétaire général du Haut Conseil peut décider de faire intervenir dans les opérations de contrôle un contrôleur mis à disposition du Haut Conseil.

Au titre de la supervision des contrôles, le secrétaire général est destinataire dans les meilleurs délais des rapports de contrôle et plus généralement de toute restitution faite au contrôlé.

### **B3. Autres principes d'organisation des contrôles périodiques**

**10.** Cette organisation des compétences et des responsabilités ne doit cependant pas conduire à deux systèmes de contrôles périodiques aux objectifs totalement

**Annexe 6.5. : Décision 2009-02 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques (suite)**

*Décision 2009-02 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

différents. C'est pourquoi, il est prévu une flexibilité de l'organisation dans un certain nombre de situations.

Ainsi, le Haut Conseil peut décider de mettre en œuvre directement le contrôle périodique de certains cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public ou de faire réaliser le contrôle périodique de certains cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public par les instances professionnelles.

**11.** Une coordination est nécessaire pour que, quel que soit le type de cabinet contrôlé, les objectifs liés à la qualité de l'audit et à la sécurité financière soient respectés. Cette coordination doit également conduire à un système des contrôles périodiques cohérent et homogène quels que soient les acteurs qui interviennent dans leur réalisation.

A cet effet, il est institué une coordination entre le Haut Conseil, la Compagnie nationale et les compagnies régionales qui permette :

- de s'assurer de la disponibilité des ressources nécessaires à l'exécution de l'ensemble du programme de contrôle ;
- d'homogénéiser les procédures et méthodes de contrôles, notamment en proposant :
  - des outils de contrôles et une procédure de réalisation adaptés selon la taille des cabinets et la nature des mandats détenus ;
  - des modèles de restitution des résultats des contrôles en vue d'homogénéiser les méthodes de restitution ;
  - les modalités de dépaysement des contrôleurs praticiens, la procédure à suivre pour leur désignation et leur affectation et une formation spécifique aux opérations de contrôle de ces derniers.
- de faciliter la communication et l'échange des informations nécessaires au bon fonctionnement des opérations de contrôle et de celles nécessaires à la prise de connaissance des cabinets à contrôler.

**12.** Les modalités du concours de l'Autorité des marchés financiers dans la réalisation des contrôles périodiques des cabinets nommés auprès de personnes<sup>7</sup> relevant de son autorité sont prévues dans le cadre d'un accord spécifique.

**13.** La présente décision est applicable immédiatement.

*Christine THIN*

*Présidente*

<sup>7</sup> Personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou offerts au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations, ou d'organismes de placements collectifs.

# Présentation des comptes du Haut Conseil du commissariat aux comptes pour 2008

129

# Présentation des comptes du Haut Conseil du commissariat aux comptes pour 2008

## ● Le cadre général

Les règles relatives aux comptes du Haut Conseil ont été posées par le décret du 29 août 2008 et sont codifiées dans la partie réglementaire du code de commerce. Les principes sont les suivants.

Les comptes du Haut Conseil sont tenus selon le plan comptable général. Des adaptations soumises à l'accord du ministre de l'économie et du garde des sceaux peuvent y être apportées. Une seule adaptation a été demandée et autorisée : les droits et contributions des commissaires aux comptes sont enregistrés en produits spécifiques.

Les comptes du Haut Conseil sont tenus par son agent comptable. Ce dernier a pris ses fonctions le 1<sup>er</sup> octobre 2008.

L'année 2008 constitue le premier exercice du Haut Conseil dans son nouveau statut. Les comptes de l'exercice 2008 ont été approuvés par le Haut Conseil le 30 avril 2009 puis transmis à la Cour des comptes.

## ● Le compte de résultat

Les produits du Haut Conseil (6 232 860 €) sont constitués des droits et contributions des commissaires aux comptes. Les droits sont fondés sur l'inscription des commissaires aux comptes et les contributions sur l'émission des rapports de certification. La Compagnie nationale des commissaires aux comptes est chargée de recouvrer les droits et contributions dus par les commissaires aux comptes et de les reverser au Haut Conseil.

Les charges de personnel (1 062 945 €) constituent le principal poste de charges. Elles concernent les indemnités dues aux membres du Haut Conseil, ainsi que la rémunération et les charges sociales du personnel des services. L'effectif des services est resté stable (11 personnes) pendant l'exercice.

Les autres charges (446 113 €) comprennent principalement les loyers et charges locatives (309 283 €). Les frais de déplacement (56 363 €) constituent le second poste de charges hors personnel. Les dotations aux amortissements (27 998 €) se composent de l'amortissement accéléré des biens d'une valeur unitaire inférieure à 500 € transférés par le ministère de la Justice (21 690 €) et de l'amortissement des biens d'une valeur unitaire supérieure à 500 € (6 308 €).

Compte tenu d'un montant total de charges de 1 509 058 €, le résultat net de l'exercice s'élève à 4 723 802 €. Ce montant s'explique par un effet de ciseaux entre :

- le montant des produits découlant du nouveau statut, nettement supérieur aux recettes budgétaires antérieures (environ 1 400 000 €) ;
- et la mise en œuvre des dispositions du nouveau statut en terme de recrutement et d'achats seulement à partir des derniers mois de l'exercice.

Faute de trésorerie pendant la presque totalité de l'exercice, le Haut Conseil a passé avec le ministère de la Justice une convention aux termes de laquelle ce dernier lui a avancé les fonds nécessaires à son fonctionnement et à la poursuite de ses missions.

## ● Le bilan

Le bilan d'ouverture du Haut Conseil au 1<sup>er</sup> janvier 2008 comprenait uniquement le montant (48 615 €) des biens transférés par le ministère de la Justice à titre gratuit, enregistré en actif immobilisé et en capitaux propres (biens remis en pleine propriété).

Au cours de l'exercice, les biens transférés d'une valeur unitaire inférieure à 500 € ont fait l'objet d'un amortissement accéléré et ont été sortis de l'actif. Aucun investissement n'a été réalisé en 2008. L'actif immobilisé du Haut Conseil en fin d'exercice présente une valeur brute de 26 925 € et une valeur nette de 20 617 €.

À la fin de l'année 2008, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a versé au Haut Conseil 2 millions d'euros, qui constituent sa trésorerie au 31 décembre 2008. À cette date, le Haut Conseil détenait une créance sur la Compagnie nationale de 4 232 860 €, dont 1 739 716 € à moins d'un an (dus en février et en octobre 2009) et 2 493 144 € à plus d'un an (dus en octobre 2010 et en octobre 2011).

Le Haut Conseil a décidé le 30 avril 2009 d'affecter le résultat net de l'exercice 2008 (4 723 802 €) aux réserves afin de renforcer ses capitaux propres.

Le Haut Conseil n'a pas de dettes financières. Le montant de ses dettes d'exploitation s'élève à

1 481 060 €, dont 1 457 320 € dus au ministère de la Justice pour rembourser ses avances, tant pour les charges de personnel que pour les autres charges.

### ● Éléments complémentaires d'information sur les comptes

La capacité d'autofinancement et le fonds de roulement du Haut Conseil s'élèvent en 2008 à 4 751 800 €.

Les règles relatives aux immobilisations du Haut Conseil sont les suivantes : *voir tableau ci-après*

Aucun engagement hors bilan n'a été donné ou reçu. Aucune provision n'a été passée.

#### Règles relatives aux immobilisations

Valeur et nature de l'immobilisation	Biens transférés par le ministère de la Justice	Biens acquis par le Haut Conseil
Valeur unitaire inférieure à 500 €	Amortis à 100 % en 2008 et sortis de l'actif	Passés en charges de l'exercice
Valeur unitaire supérieure à 500 €		
- Mobilier, installations générales, agencements et aménagements divers	Amortissement 5 ans	Amortissement 10 ans
- Matériel informatique	Amortissement 3 ans	Amortissement 5 ans

## Compte de résultat 2008 du Haut Conseil du commissariat aux comptes

<b>PRODUITS</b>	<b>(euros)</b>
<b>Produits d'exploitation</b>	<b>6 232 860,00</b>
Droits et contributions dus par les commissaires aux comptes	6 232 860,00
<b>Produits financiers</b>	<b>0,00</b>
<b>Produits exceptionnels</b>	<b>0,00</b>
<b>TOTAL DES PRODUITS</b>	<b>6 232 860,00</b>

<b>CHARGES</b>	<b>(euros)</b>
<b>Charges d'exploitation</b>	<b>1 506 868,77</b>
Achats d'approvisionnement non stockés	30 279,00
Autres charges externes	385 646,50
<i>Locations</i>	293 524,00
<i>Charges locatives et de copropriété</i>	15 759,00
<i>Déplacements, missions et réceptions</i>	56 363,50
<i>Frais postaux et frais de télécommunications</i>	20 000,00
Charges de personnel	1 062 945,27
<i>Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations</i>	85,83
<i>Rémunération du personnel</i>	772 344,41
<i>Charges de sécurité sociale et de prévoyance</i>	290 515,03
Dotations aux amortissements sur immobilisations	27 998,00
<b>Charges financières</b>	<b>0,00</b>
<b>Charges exceptionnelles</b>	<b>2 189,37</b>
<i>Charges sur exercices antérieurs</i>	2 189,37
<b>TOTAL DES CHARGES</b>	<b>1 509 058,14</b>

**Bilan 2008 du Haut Conseil du commissariat aux comptes**

ACTIF (euros)	31 décembre 2008			1 <sup>er</sup> janvier 2008
	Brut	Amortissements et provisions	Net	2008
<b>Immobilisations corporelles</b>	<b>26 925,00</b>	<b>6 308,00</b>	<b>20 617,00</b>	<b>48 615,00</b>
Actif immobilisé	26 625,00	6 308,00	20 617,00	48 615,00
Stocks et encours	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Créances d'exploitation</b>	<b>4 232 860,00</b>	<b>0,00</b>	<b>4 232 860,00</b>	<b>0,00</b>
Reste à recouvrer sur la Compagnie nationale des commissaires aux comptes	4 232 860,00	0,00	4 232 860,00	0,00
<b>Disponibilités</b>	<b>2 000 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2 000 000,00</b>	<b>0,00</b>
Comptes financiers	2 000 000,00	0,00	2 000 000,00	0,00
<b>TOTAL DE L'ACTIF</b>	<b>6 259 785,00</b>	<b>6 308,00</b>	<b>6 253 477,00</b>	<b>48 615,00</b>

PASSIF (euros)	31 décembre 2008		1 <sup>er</sup> janvier 2008
	Avant affectation	Après affectation	
<b>Capitaux propres</b>	<b>4 772 416,86</b>	<b>4 772 416,86</b>	<b>48 615,00</b>
Biens remis en pleine propriété	48 615,00	48 615,00	48 615,00
Réserves	0,00	4 723 801,86	0,00
Résultat de l'exercice	4 723 801,86	0,00	-
<b>Dettes financières</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Dettes d'exploitation</b>	<b>1 481 060,14</b>	<b>1 481 060,14</b>	<b>0,00</b>
Dettes aux fournisseurs	908 182,53	908 182,53	0,00
Charges à payer	572 877,61	572 877,61	0,00
<b>TOTAL DU PASSIF</b>	<b>6 253 477,00</b>	<b>6 253 477,00</b>	<b>48 615,00</b>



H3C - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
19, avenue George V  
75008 Paris  
[www.h3c.org](http://www.h3c.org)

Conception et réalisation  
CHROMATIQUES Editions  
47 avenue du Général Netter  
75012 Paris  
[www.chromatiques.fr](http://www.chromatiques.fr)

Achever d'imprimer en juillet 2009.  
Imprimerie La Fertoise (72),  
utilisant du papier issu de forêts  
durablement gérées.  
Certifiée Imprim'Vert qui contribue  
à la protection de l'environnement.  
Dépôt légal : juillet 2009

© Fotolia

#### **Conditions générales d'utilisation**

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle, par quelque procédé que ce soit, des pages publiées dans le présent ouvrage, faite sans l'autorisation de l'éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (3, rue Hautefeuille – 75006 Paris), est illicite et constitue une contrefaçon. Seules sont autorisées, d'une part, les reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, et, d'autre part, les analyses et courtes citations justifiées par le caractère scientifique ou d'information de l'œuvre dans laquelle elles sont incorporées (loi du 1er juillet 1992 – art. L.122-4 et L.122-5 et code pénal art. 425).