



Haut Conseil  
du Commissariat aux Comptes

---

# RAPPORT ANNUEL 2009





## Mot de la présidente

**E**n 2009, s'est achevé le premier cycle de six ans de l'existence du Haut Conseil. Le collège a connu son deuxième renouvellement partiel.

À l'aube de ce second mandat qui m'est confié, je mesure le chemin parcouru par cette institution encore jeune, mais qui a maintenant atteint un pallier d'équilibre. Elle a acquis une maturité dans ses structures et dans la mise en œuvre des moyens qui lui sont accordés pour remplir ses missions ; maturité également de ses relations avec la profession et ses organes représentatifs, sur la base d'un dialogue constructif, permanent et cordial.

2009 a été la première année de fonctionnement du Haut Conseil en tant qu'Autorité publique indépendante dotée de ressources propres.

2009 a vu la poursuite de la mise en place du nouveau système des contrôles des cabinets de commissaires aux comptes, dont les résultats, ajoutés à ceux de 2008, permettent au Haut Conseil d'émettre des recommandations à destination des professionnels en vue de renforcer la qualité de l'exécution des missions de certification des comptes.

2009, année de la révision du code de déontologie, sur laquelle le H3C a émis son avis au mois de septembre. Ce code remanié place au cœur du dispositif des incompatibilités la notion d'auto-révision et instaure la possibilité, pour les entités dont les comptes sont certifiés, de saisir le Haut Conseil sur des situations susceptibles d'affecter l'indépendance du commissaire aux comptes.

2009, année d'intense activité sur le plan international : structuration de l'IFIAR, avancée des travaux à l'échelon européen, en vue de l'évaluation des systèmes des pays tiers et de la mise en place de la coopération tant avec ces pays qu'entre les États membres.

Pour tout ce travail accompli, sans oublier la poursuite de la réflexion sur les normes, l'adoption d'avis en matière déontologique ou les décisions à caractère juridictionnel, ma gratitude va à tous ceux qui ont donné sans compter leur temps et leur énergie, membres du collège et membres des services permanents du H3C.

J'assure tout particulièrement ceux qui ont quitté le collège à la fin de l'année 2009 de mes remerciements pour l'apport qui fut le leur et pour leur participation à la mise en place et à la croissance du Haut Conseil. Je souhaite la bienvenue à ceux qui ont rejoint le Haut Conseil et ont déjà trouvé toute leur place en son sein.

Mon second mandat me permettra de faire vivre cette institution sur les bases maintenant établies, de développer les relations avec les autres régulateurs nationaux afin d'assurer une régulation coordonnée en matière financière et de mettre en place la coopération avec nos homologues.

**Christine THIN**





# Sommaire

• Les membres du Haut Conseil .....	4
• Mission et fonctionnement du Haut Conseil .....	7
Le collège .....	8
Les services .....	10
Les moyens .....	11
• Activité normative.....	13
Normes homologuées .....	14
Travaux en cours sur les normes .....	18
Évolution des normes au plan international .....	19
• Déontologie et indépendance .....	21
Code de déontologie .....	22
Saisines examinées au cours de l'année 2009 et du premier trimestre 2010 .....	24
Autres saisines et requêtes .....	28
• Activité juridictionnelle .....	29
Données chiffrées .....	31
Analyse des décisions rendues .....	32
• Relations et coopération internationales .....	35
Coopération à l'échelon européen .....	36
Coopération à l'échelon international .....	39
• Contrôles périodiques.....	43
Nouvelle organisation des contrôles périodiques .....	44
Suivi des contrôles 2008 .....	48
Réalisation des contrôles 2009 .....	49
Résultat des contrôles 2009 .....	51
• Annexes .....	63

# Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

## PRÉSIDENTE



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

## MEMBRES



**Michèle SIGNORET**  
1<sup>er</sup> vice-président  
au TGI de Nanterre

*Jusqu'en décembre 2009*



**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\*

*Jusqu'en avril 2010*



**Hervé SYNDET**  
Professeur  
des universités



**Christian AUBIN**  
Dirigeant de société

*Jusqu'en décembre 2009*



**Christian LAUBIE**  
Administrateur  
de sociétés



**Jean-Marie PILLOIS**  
Administrateur  
de sociétés



**Didier KLING**  
Commissaire  
aux comptes

*Jusqu'en décembre 2009*



**Gérard RIVIÈRE**  
Commissaire  
aux comptes



**Michel TUDEL**  
Commissaire  
aux comptes



**Jean-Pierre ZANOTO**  
Avocat général près la  
cour d'appel de Versailles



**Philippe CHRISTELLE**  
Directeur - audit  
interne



**Antoine MERCIER**  
Commissaire  
aux comptes



**Étienne OUDOT DE DAINVILLE**  
Sous-directeur,  
direction générale  
du Trésor

Membres nommés par le décret du 9 décembre 2009

\*Nommé Président de l'Autorité des normes comptables par décret du 15 janvier 2010.

Membre,  
représentant  
du ministre chargé  
de l'économie,  
nommé par décret  
du 13 avril 2010



## SECRÉTARIAT GÉNÉRAL



**Philippe STEING**  
*Secrétaire général*



**Michel LEMIERE**  
*Secrétaire général adjoint*

*Jusqu'en février 2010*

## MINISTÈRE PUBLIC

## RAPPORTEUR



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



**Caroline AZAR**  
*Magistrat*

## COMMISSAIRE DU GOUVERNEMENT



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

*Jusqu'en avril 2010*



**Laurent VALLÉE**  
*Directeur des affaires civiles et du Sceau*

*À partir d'avril 2010*



**Christian BELHÔTE**  
*Magistrat, Représentant du directeur des affaires civiles et du Sceau*







## MISSION ET FONCTIONNEMENT DU HAUT CONSEIL

- Le collège
- Les services
- Les moyens

# Mission et fonctionnement du Haut Conseil

**A**u titre de la surveillance de la profession de commissaire aux comptes, la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003 avait conféré au Haut Conseil des compétences en matière de déontologie, de normes, de coopération internationale et en matière de discipline, d'inscription et d'honoraires. Il avait en charge également la supervision des contrôles périodiques auxquels étaient soumis les commissaires aux comptes.

L'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 a renforcé les prérogatives du Haut Conseil en lui octroyant la responsabilité directe d'une partie des contrôles périodiques des commissaires aux comptes. Ainsi, à partir de l'année 2009, il a pu faire réaliser des contrôles de cabinets auditant des entités d'intérêt public par des contrôleurs mis à sa disposition et n'exerçant plus en cabinet. Ces contrôleurs sont dirigés par le secrétaire général.

## Le collège

Le collège a été renouvelé partiellement, conformément à la loi.

Le premier mandat de six ans de cinq membres arrivait à échéance en novembre 2009, dont celui de la présidente.

Les membres du collège se réunissent soit en séance plénière soit au sein de commissions spécialisées.

En 2009, le collège a tenu trente séances plénières dont quatre consacrées à l'activité juridictionnelle. Les commissions spécialisées permettent de préparer les délibérations du collège, et leurs membres participent à des groupes de coordination avec les instances professionnelles.

Deux comités paritaires ont été ainsi créés. Le premier prépare les projets de normes d'exercice professionnel qui sont soumis au collège. Le second contribue à l'homogénéisation de l'ensemble des contrôles périodiques, propose des améliorations de méthode et prépare le budget des contrôles. En outre, un membre du collège est en charge d'assister la présidente dans le cadre des relations internationales.

## Composition du Haut Conseil

En application de l'article L. 821-3 du Code de commerce, le Haut Conseil comprend :

- **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 :
  - Mme Christine THIN, *Présidente du Haut Conseil, Conseiller à la Cour de cassation* ;
  - Mme Michèle SIGNORET, *Premier vice-président au TGI de Nanterre, puis à compter de décembre 2009 : M. Jean-Pierre ZANOTO, Avocat général près la cour d'appel de Versailles* ;
  - M. Jean-Michel de MOURGUES, *Conseiller maître à la Cour des comptes*.
- Le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant, un représentant du ministre chargé de l'économie et un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière :
  - M. Jean-Pierre JOUYET, *Président de l'Autorité des marchés financiers* ;
  - M. Jérôme HAAS, *Président de l'Autorité des normes comptables, puis à compter d'avril 2010 : M. Étienne OUDOT DE DAINVILLE, Sous-directeur, Direction générale du Trésor* ;
  - M. Hervé SYNDET, *Professeur des universités*.
- **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
  - M. Christian AUBIN, *Dirigeant de société, puis à compter de décembre 2009 : M. Philippe CHRISTELLE, Directeur de l'audit interne de société* ;
  - M. Christian LAUBIE, *Administrateur de sociétés* ;
  - M. Jean-Marie PILLOIS, *Administrateur de sociétés*.
- **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 :
  - M. Didier KLING, *puis à compter de décembre 2009 : M. Antoine MERCIER* ;
  - M. Gérard RIVIERE ;
  - M. Michel TUDEL.



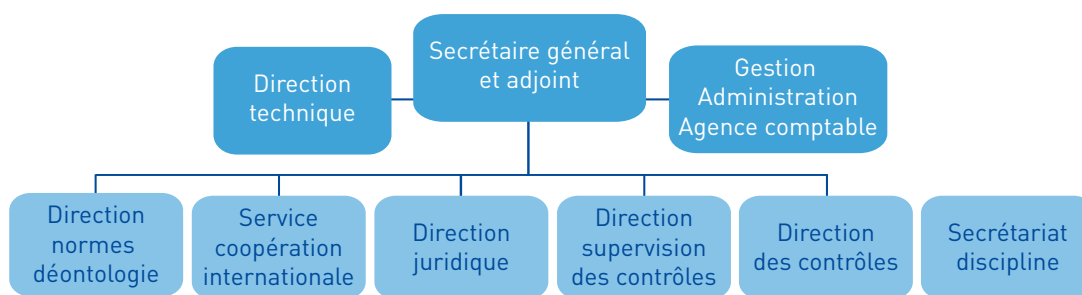
## Les services

Le Haut Conseil dispose, pour l'exercice de ses missions, de services dirigés par le secrétaire général. Plusieurs directions ont été créées en vue de répondre aux missions de l'autorité, telles que définies par le législateur.

Les services préparent les travaux du collège et assistent les commissions spécialisées. Ils assistent également le secrétaire général dans ses prérogatives propres.



### Organisation des services



### Présentation des services

- Les attributions et missions du **secrétaire général** sont fixées par le Code de commerce. Il est assisté par un **secrétaire général adjoint**.
- La **direction technique** assure la coordination des actions et des travaux et peut être saisie sur des sujets requérant une expertise particulière.
- La **direction des normes et de la déontologie** instruit les dossiers et les saisines qui relèvent de son domaine. Elle est consultée sur l'ensemble des questions relatives à la doctrine et aux pratiques professionnelles.
- Le service en charge de la **coopération internationale** prépare les échanges instaurés avec les autorités de contrôle étrangères.
- La **direction juridique** intervient sur tous les sujets de droit en lien avec le commissariat aux comptes et traite des aspects juridiques du fonctionnement de l'autorité.
- La **direction de la supervision des contrôles** prépare le cadre et les orientations des contrôles. Elle supervise les contrôles effectués par les instances professionnelles. Elle exploite les résultats de l'ensemble des contrôles et rend compte au collège. Elle élabore les recommandations à l'issue de la réalisation des contrôles.
- La **direction des contrôles** réalise les contrôles des commissaires aux comptes détenant des mandats d'intérêt public.
- Le **secrétariat de l'activité juridictionnelle** du Haut Conseil est assuré par un greffier.

## Les moyens

L'année 2009 a apporté un changement important, l'autonomie financière du Haut Conseil devenant effective. En effet, les versements des premiers fonds, permettant d'engager des dépenses, sont intervenus en fin d'année 2008, conformément aux textes régissant son fonctionnement.

Les ressources se sont élevées à 6 237 milliers d'euros pour l'exercice. Elles ont permis le renforcement des effectifs du secrétariat général. Ils ont été portés à 20 personnes, auxquelles s'ajoutent les contrôleurs qualité, mis à la disposition du Haut Conseil (11 personnes en fin d'année). Les recrutements sont intervenus en cours d'année, et se poursuivent en 2010.

Compte tenu de l'échelonnement dans le temps du recrutement et de la mise en place progressive du nouveau statut, le Haut Conseil n'a pas consommé l'ensemble de ses ressources. Il a ainsi dégagé un bénéfice de 3 369 milliers d'euros. Ce bénéfice sera utilisé pour le financement, en 2010, du corps de contrôleurs, rattaché à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au Haut Conseil. En conséquence, le budget adopté pour 2010 fait apparaître un déficit, qui sera absorbé par la mise en réserve du résultat de 2009.

À compter de l'exercice 2011, en application de l'article 99 III de la loi de finance rectificative pour 2009, le financement du corps sera assuré par des ressources complémentaires.

Le Haut Conseil a adopté le 30 avril 2009 les conditions générales d'emploi des fonds disponibles et de placement des réserves. Il a décidé de conserver l'équivalent de trois mois de dépenses en encours disponible sur son compte à la recette générale des finances. Il a décidé de placer le reste de ses disponibilités en titres financiers émis par l'État ou par des émetteurs garantis par l'État. Le secrétaire général a passé une convention de mandat de gestion de la trésorerie du Haut Conseil avec la recette générale des finances.



### Financement du Haut Conseil

En application de l'article L. 821-5 du Code de commerce, le financement du H3C est constitué par :

- une contribution annuelle pour chaque commissaire aux comptes :
  - 10 € par personne inscrite.
- un droit fixe sur chaque rapport de certification émis :
  - 1 000 € pour les rapports relatifs aux entités dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé ;
  - 500 € pour les rapports relatifs aux entités dont les titres sont offerts au public sur un système multilatéral de négociation autre qu'un marché réglementé ;
  - 20 € pour les autres rapports de certification.

Le recouvrement de ces droits et contributions est assuré par la CNCC, qui en détermine les modalités pratiques.

L'article L. 821-6-1 du Code de commerce créé par la loi de finance rectificative pour 2009 instaure à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 une cotisation à la charge de la CNCC calculée en fonction du montant des honoraires facturés l'année précédente auprès d'entités d'intérêt public, dont le taux est fixé par décret, entre 0,65 et 1 %.





## ACTIVITÉ NORMATIVE

- Normes homologuées
- Travaux en cours sur les normes
- Évolution des normes au plan international

# Activité normative

**A**u cours de l'année 2009, le Haut Conseil a conduit des travaux en vue de l'homologation de quatre nouvelles normes d'exercice professionnel traitant des diligences que le commissaire aux comptes met en œuvre dans le cadre de sa mission. Il a également poursuivi les réflexions engagées sur l'adaptation au contexte légal français des standards internationaux ISA, examiné trois projets de normes relatifs aux diligences directement liées à la mission et continué à s'impliquer dans les travaux normatifs menés au niveau européen.

## Normes homologuées

### **Obligations en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme**

En matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, le dispositif instauré par l'ordonnance 2009-104 du 30 janvier 2009 prévoit que les commissaires aux comptes mettent en place des procédures et mesures de contrôle interne et effectuent différentes vérifications dans le cadre de l'accomplissement de leurs missions.

L'article R. 561-38 du Code monétaire et financier dispose que les autorités de contrôle des professions assujetties définissent les procédures et mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. Le Haut Conseil a défini, le 14 janvier 2010, les procédures et mesures de contrôle interne que les commissaires aux comptes doivent mettre en œuvre. La décision prévoit notamment la désignation de correspondant et responsable de la mise en œuvre et du suivi des systèmes et des procédures et l'élaboration d'une classification des risques.

Compte tenu du nouveau dispositif, le Haut Conseil est par ailleurs intervenu auprès de la Compagnie nationale afin de l'inviter à élaborer une norme d'exercice professionnel. Le Haut Conseil a rendu, le 14 janvier 2010, un avis favorable à l'homologation, par le garde des Sceaux, de la norme proposée. Cette norme définit les principes relatifs à la mise en œuvre des obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définis aux sections II à VII du chapitre I<sup>er</sup> du titre VI du livre V du Code monétaire et financier qui concernent :

- la vigilance à l'égard de l'identification de l'entité et du bénéficiaire effectif ;
- la vigilance à l'égard des opérations réalisées par l'entité ;
- la déclaration à Tracfin.

Elle précise également les liens éventuels entre la déclaration à Tracfin et la révélation des faits délictueux au procureur de la République auxquelles le commissaire aux comptes est tenu de procéder. Elle rappelle en outre que le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures et mesures de contrôle interne définies par l'autorité de contrôle qui y sont annexées.

### **Actions du Haut Conseil en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme**

- Avis du 12 mai 2009 sur l'avant-projet de décret en Conseil d'État pris pour l'application de l'ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.
- Avis du 9 juin 2009 sur l'avant-projet de décret pris pour l'application de l'article L. 561-15 II du Code monétaire et financier.
- Avis du 30 juillet 2009 sur l'avant-projet de décret en Conseil d'État pris en application des articles L. 562-1 et suivants du Code monétaire et financier, définissant les modalités d'application des obligations relatives au gel des avoirs.
- Décision du Haut Conseil du 14 janvier 2010 sur les procédures et mesures de contrôle interne mises en place par les commissaires aux comptes, en application des dispositions de l'article R. 561-38 du Code monétaire et financier.
- Avis sur la norme traitant des obligations du commissaire aux comptes.
- Actions auprès de commissaires aux comptes et des contrôleurs en collaboration avec Tracfin :
  - réunions d'information avec les présidents des compagnies régionales ;
  - actions de formation auprès des contrôleurs internes, délégués et régionaux.

### **Rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 225-235 du Code de commerce**

La loi du 3 juillet 2008 et l'ordonnance du 22 janvier 2009 ont modifié le champ d'application des entités soumises à l'obligation d'établir le rapport du président mentionné aux articles L. 225-37, L. 225-68 pour y inclure les sociétés en commandite par actions.

Le contenu de ce rapport et les diligences du commissaire aux comptes sont également étendus. Le président est désormais tenu de rendre compte des procédures de contrôle interne relatives à la « gestion des risques » et le commissaire aux comptes doit, dans son rapport sur le rapport du président, attester l'établissement des informations autres que celles relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

En février 2009, le Haut Conseil a rendu au garde des Sceaux son avis sur l'amendement de la norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président. Cette norme, qui remplace la norme antérieure pour prendre en compte les dispositions légales nouvelles, a été publiée au *Journal officiel* du 4 juin 2009.

Après l'homologation de cette norme, a été publiée la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures. Cette loi complète le dispositif relatif aux sociétés en commandite par actions : le commissaire aux comptes est désormais tenu de mettre en œuvre, pour ces dernières, les mêmes diligences que celles requises au titre du rapport du président d'une société anonyme. La norme d'exercice professionnel devra être amendée pour tenir compte des dispositions nouvelles.





## Informations requises dans le rapport du président et obligations du commissaire aux comptes

### Les informations requises dans le rapport du président (Art. L. 225-37 ou L. 225-68 du Code de commerce)

Le président rend compte de la composition, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil, ainsi que des procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par la société, en détaillant notamment celles de ces procédures qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière pour les comptes sociaux et, le cas échéant, pour les comptes consolidés.

Sans préjudice des dispositions de l'article L. 225-56, ce rapport indique en outre les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général (pour les sociétés anonymes à conseil d'administration uniquement).

Lorsqu'une société se réfère volontairement à un Code de gouvernement d'entreprise élaboré par les organisations représentatives des entreprises, le rapport prévu au présent article précise également les dispositions qui ont été écartées et les raisons pour lesquelles elles l'ont été. Se trouve de surcroît précisé le lieu où ce Code peut être consulté. Si une société ne se réfère pas à un tel Code de gouvernement d'entreprise, ce rapport

indique les règles retenues en complément des exigences requises par la loi et explique les raisons pour lesquelles la société a décidé de n'appliquer aucune disposition de ce Code de gouvernement d'entreprise.

Le rapport prévu au présent article précise aussi les modalités particulières relatives à la participation des actionnaires à l'assemblée générale ou renvoie aux dispositions des statuts qui prévoient ces modalités.

Ce rapport présente en outre les principes et les règles arrêtés par le conseil d'administration (ou le conseil de surveillance) pour déterminer les rémunérations et avantages de toute nature accordés aux mandataires sociaux et il mentionne la publication des informations prévues par l'article L. 225-100-3.

### Les obligations du commissaire aux comptes (Art L. 225-235)

Les commissaires aux comptes présentent dans un rapport leurs observations sur le rapport du président pour celles des procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Ils attestent l'établissement des autres informations requises.

## Certification des comptes des « petites entités »

La loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 prévoit, en son article 59, que dans certaines « petites » entités, les commissaires aux comptes exercent leurs diligences selon une norme d'exercice professionnel spécifique. Ces entités sont celles visées aux articles L. 823-12-1 et R. 823-7-1 du Code de commerce.

En janvier 2009, le Haut Conseil a rendu son avis au garde des Sceaux sur un projet de norme relatif à la certification des comptes annuels de ces entités.

Publiée au *Journal officiel* du 14 mars 2009, elle définit 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 de ces entités. Les diligences attendues s'inscrivent dans le cadre d'une certification légale mais les travaux sont adaptés à la taille des entités concernées.





### **Les « petites » entités qui entrent dans le champ de la norme d'exercice professionnel visée à l'article L. 823-12-1 du Code de commerce**

Les sociétés en nom collectif (SNC), les sociétés en commandite simple (SCS), les sociétés à responsabilité limitée (SARL) et les sociétés par actions simplifiées (SAS) qui ne dépassent pas, à la clôture d'un exercice social, deux des seuils suivants :

- total du bilan : 1 550 000 € ;
- chiffre d'affaires hors taxes : 3 100 000 € ;
- nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice : 50.

Le total du bilan, le montant hors taxes du chiffre d'affaires et le nombre moyen de salariés sont déterminés conformément aux quatrième, cinquième et sixième alinéas de l'article R. 123-200 du Code de commerce.

### **Contrôle du rapport de gestion et des autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes**

En septembre 2009, le Haut Conseil a rendu au garde des Sceaux son avis sur un projet de norme traitant des diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du Code de commerce.

Cette norme publiée au *Journal officiel* du 27 novembre 2009 a pour objet de définir les diligences que le commissaire aux comptes met en œuvre afin de :

- vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes ;

- vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe ;
- vérifier l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.

Elle définit également les principes relatifs à la formulation, par le commissaire aux comptes, de ses observations.



### **Article L. 823-10 du Code de commerce**

Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute imixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur.

Ils vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels. Ils attestent spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.

Ils vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

## Travaux en cours sur les normes

### Normes issues de l'adaptation de normes internationales

En 2009, le Haut Conseil a poursuivi les travaux engagés avec la Compagnie nationale au sein du groupe de concertation en vue de l'homologation des dernières normes issues de l'adaptation des standards d'audit internationaux (ISA). Ont notamment été soumises à son examen, les normes relatives aux parties liées (ISA 550), à l'audit de comptes consolidés (ISA 600), à la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (ISA 260) et à la communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (ISA 265).

Le Haut Conseil a souhaité voir aboutir rapidement les travaux sur ces normes importantes, afin de compléter dès 2010 le référentiel normatif applicable en France, et ce, sans attendre l'adoption des normes internationales par la Commission européenne, dont la date demeure, à ce jour, encore incertaine.

### Normes relatives aux diligences directement liées à la mission

Le référentiel normatif compte à la fin de l'année 2009 sept normes autorisant des prestations directement liées à la mission, dites normes « DDL ».

#### • Entreprises en difficulté

Dans le cadre de la concertation organisée avec la Compagnie nationale, le Haut Conseil a examiné un projet de norme relatif aux interventions directement liées à la mission du commissaire aux comptes dans un contexte d'entreprises en difficulté. Après avoir auditionné des représentants des entreprises, des commissaires aux comptes et des présidents de tribunaux de commerce, le Haut Conseil a considéré que les normes homologuées permettent au commissaire aux comptes d'exercer sa mission dans ce contexte sans qu'il soit besoin d'une norme complémentaire.

Il a pris une délibération (*cf. Annexe 2.6*) dans laquelle il a rappelé que le référentiel normatif actuel prévoit déjà la mise en œuvre de travaux par le commissaire aux comptes, dans le cadre de sa mission légale, lorsque l'entité dont il certifie les comptes connaît des difficultés relatives à la continuité de son exploitation.

Par ailleurs, le Haut Conseil n'a pas souhaité que soit introduite une intervention du commissaire aux comptes au titre des informations à caractère prévisionnel mais il a admis qu'il pourrait être envisagé que l'entité en saisisse le commissaire aux comptes lors de consultations.

#### • Contrôle interne et données environnementales et sociales

En 2009, la Compagnie nationale a proposé deux projets de normes présentant des travaux spécifiques qu'elle estimait pouvoir être mis en œuvre par le commissaire aux comptes sur les domaines du contrôle interne et des données environnementales et sociales. Après consultation des représentants des entreprises afin de recueillir leurs besoins et concertation avec la profession, ces projets n'ont, à ce jour, pas abouti.

S'agissant du contrôle interne, il a été proposé à la Compagnie nationale de poursuivre ses travaux en vue de clarifier l'articulation entre les diligences que le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre, dans le cadre de sa mission légale et celles, complémentaires, qui pourraient lui être demandées.

Concernant l'intervention éventuelle du commissaire aux comptes au titre des données environnementales et sociales, les travaux ont été suspendus dans l'attente des positions retenues sur le sujet dans le cadre du Grenelle de l'environnement.

Afin de répondre aux interrogations des professionnels sur ces sujets et de sécuriser leurs interventions, le Haut Conseil estime souhaitable que de nouvelles propositions soient présentées au plus vite.

## Évolution des normes au plan international

Le référentiel normatif français est, pour partie, issu de l'adaptation au contexte légal français des normes d'audit internationales ISA.

Le Haut Conseil a répondu en octobre 2009 à la consultation lancée par la Commission européenne sur l'adoption des normes internationales d'audit, au regard des conditions posées par la directive européenne 2006/43/CE (article 26) et des avantages et coûts liés à une éventuelle adoption au niveau de l'Union européenne.



### Article 26 de la directive audit

Cet article fixe des conditions particulières pour la Commission européenne. Elle ne peut adopter des normes d'audit qu'à la condition que celles-ci :

- aient été élaborées suivant des procédures, une supervision publique et une transparence appropriées, et soient généralement admises sur le plan international ;
- contribuent à un niveau élevé de crédibilité et de qualité des comptes annuels ou des comptes consolidés ;
- et favorisent l'intérêt général européen.

Dans sa réponse à la Commission européenne, le Haut Conseil a souscrit au principe d'une adoption de normes communes de contrôle légal des comptes en Europe mais a souhaité appeler l'attention de la Commission sur un certain nombre de points au titre desquels il convenait d'être vigilant (*cf. Annexe 2.7*).

Il a notamment relevé que l'acceptation internationale des versions clarifiées des ISA n'est pas automatique et que la directive prévoit la possibilité de proposer des amendements de ces normes en vue de garantir la prise en compte de l'intérêt public européen.

Il a également souligné que les États disposent du pouvoir de retirer certaines des obligations posées par les normes ou d'ajouter à ces dernières pour tenir compte des contraintes légales nationales. Ces ajouts et ces retraits doivent être autorisés dans les conditions prévues par la directive.

Il a en outre mentionné que lors de l'adoption des normes européennes, une distinction devrait être faite entre les statuts respectifs des différentes parties constitutives de la norme, notamment les éléments obligatoires (*requirements*) et les éléments relatifs à l'application des règles (*application material*) dénués de force obligatoire.

S'agissant de la norme internationale de contrôle de qualité « ISQC1 » qui traite de l'organisation des procédures au sein des structures d'exercice professionnel, le Haut Conseil a rappelé qu'elle ne définit pas les travaux relatifs au contrôle des comptes annuels et consolidés, et que son adoption n'est pas prévue, à ce titre, par la directive. Elle peut cependant constituer une référence utile aux professionnels pour améliorer l'organisation au sein des cabinets, mais la rendre obligatoire par le biais d'une homologation constituerait une contrainte excessive pour les plus petites structures.

Il a appelé l'attention sur le fait que la question du contenu du rapport d'audit et sa normalisation devrait faire l'objet de consultations complémentaires auprès de ses utilisateurs, notamment des investisseurs.

Le Haut Conseil sera en mesure de se prononcer sur l'adoption des normes ISA lorsque les traductions en langue française auront été établies. Il estime par ailleurs que leur adoption devrait être effectuée norme par norme.

Selon son appréciation, les normes devraient s'appliquer à l'audit légal de toutes les sociétés quelle qu'en soit la taille. Le maintien de normes « locales » pour l'audit de petites sociétés réduirait le bénéfice d'une harmonisation européenne et pourrait être source de confusion quant à ce que recouvre la notion d'audit.

Cette réponse a été adressée en octobre 2009 à la Commission, qui a reçu 74 autres réponses de professionnels et de régulateurs et les a mises en ligne.

Le Haut Conseil a poursuivi parallèlement ses travaux auprès de la Commission européenne dans le cadre de l'évaluation des normes ISA préalablement à leur adoption, notamment au sein du sous-groupe dédié aux normes ISA de l'EGA OB (*cf. partie 5 du présent rapport*).



## DÉONTOLOGIE ET INDÉPENDANCE

- Code de déontologie
- Saisines examinées au cours de l'année 2009 et du premier trimestre 2010
- Autres saisines et requêtes



# Déontologie et indépendance

**E**n 2009, dans le cadre de sa mission relative au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes, le Haut Conseil a rendu un avis sur un projet de décret modifiant le Code de déontologie.

Il a également rendu des avis sur des situations soumises à son examen qui permettent d'apporter aux commissaires aux comptes des indications quant à une conduite à tenir en cas de doute sur des risques d'atteinte à leur indépendance.

## Code de déontologie

Le Haut Conseil a rendu en septembre 2009 au garde des Sceaux son avis sur l'avant-projet de décret modifiant le Code de déontologie de la profession. Les propositions de modification faisaient suite, notamment, à un rapport émis en mars par le groupe de travail mis en place à l'initiative de la présidente du Haut Conseil.



### Groupe de travail sur le Code de déontologie

En avril 2008, à l'initiative de la présidente du Haut Conseil, un groupe de travail relatif au Code de déontologie a été mis en place.

Constitué de représentants des entreprises, de la Compagnie nationale et de la Chancellerie, ce groupe visait à recueillir les avis de la profession et des entreprises sur les difficultés éventuelles d'application du Code en vigueur.

Il a remis son rapport à la Chancellerie le 24 mars 2009.

Le décret modifiant le Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes et instaurant une disposition nouvelle au Code de commerce a été publié au *Journal officiel* du 12 février 2010 (décret n° 2010-131 du 10 février 2010).

Le texte adopté apporte des amendements aux dispositions relatives aux incompatibilités et à certaines situations d'interdictions. Il instaure également la possibilité, pour l'entité dont les comptes sont certifiés, de saisir le Haut Conseil.

S'agissant des situations d'incompatibilité nées de prestations réalisées par les membres du réseau auquel le commissaire aux comptes appartient, pour des sociétés-mères et les sociétés contrôlées, le Code distingue désormais deux catégories de prestations : celles qui affectent son indépendance et le placent en situation d'incompatibilité, et celles qui sont présumées affecter son indépendance. Dans ce dernier cas, le commissaire aux comptes peut poursuivre sa mission s'il peut justifier que son jugement et son opinion ne sont pas, en la circonstance, affectés.

Le Code de déontologie modifié a par ailleurs supprimé le délai de viduité de deux ans exigé pour le commissaire aux comptes et les membres de son réseau entre la réalisation de prestations de conseil ou d'évaluation et l'acceptation du mandat de commissaire aux comptes. Ce délai est remplacé par l'instauration d'une interdiction de toute situation d'auto-révision qui serait de nature à affecter son indépendance résultant, notamment, de la poursuite dans le temps des effets de prestations antérieures. S'il met en place des mesures de sauvegarde en présence d'une situation à risques résultant de prestations antérieures, le commissaire aux comptes doit en informer le Haut Conseil.

Les dispositions relatives aux liens financiers incompatibles ont été amendées de façon à limiter certaines des interdictions prévues par l'ancien Code aux seules personnes intervenant sur les dossiers. Ainsi, les associés d'un cabinet ne sont plus placés dans des liens financiers incompatibles lorsqu'ils n'interviennent pas sur les dossiers concernés.

Des précisions ont été apportées quant aux présomptions de dépendance financière du commissaire aux comptes vis-à-vis d'une entité dont il certifie les comptes. Le Code précise désormais qu'entrent en ligne de compte, pour déterminer le caractère significatif des honoraires

perçus au titre d'une mission légale, tous les revenus professionnels (y compris ceux provenant d'autres activités que le commissariat aux comptes) ou s'agissant d'une société, le chiffre d'affaires, toutes activités confondues.

Enfin, le nouveau texte instaure la possibilité pour l'entité dont les comptes sont certifiés de saisir directement le Haut Conseil en cas de doute sur l'acceptation ou la conservation d'un mandat. Cette possibilité était réservée jusqu'alors au commissaire aux comptes. Dans son avis sur le décret, le Haut Conseil avait préconisé une telle saisine, compte tenu des prérogatives confiées aux comités spécialisés en matière de suivi de l'indépendance des commissaires aux comptes.



## Situations dans lesquelles le commissaire aux comptes est tenu de saisir ou d'informer le Haut Conseil

### Saisine

- En cas de doute sérieux ou de difficultés d'interprétation sur une situation à risques – Art. 12, Code de déontologie.
- En cas de doute sur son appartenance à un réseau – Art. 22, Code de déontologie.
- En cas de doute sur le caractère directement lié à la mission d'une prestation de services fournie par un membre du réseau à l'entité dont les comptes sont certifiés – Art. 23, Code de déontologie.
- En cas de doute lors de la fourniture d'une prestation présumée incompatible par un membre du réseau à une entité contrôlée ou qui contrôle l'entité dont les comptes sont certifiés – Art. 24, Code de déontologie.
- En cas de survenance d'un événement extérieur susceptible de créer des liens financiers incompatibles – Art. 28, Code de déontologie.
- En cas de difficulté sérieuse sur l'appréciation de la dépendance financière – Art. 34, Code de déontologie.

### Information du H3C

En cas de liens professionnels antérieurs, information à fournir sur les mesures de sauvegarde prises – Art. 29 III, Code de déontologie.

### Saisines du Haut Conseil

#### Article R. 821-6 du Code de commerce (modifié par décret n° 2010-131 du 10 février 2010 – art. 7)

« 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, par tout commissaire aux comptes ou par la personne qu'il contrôle. Les saisines et demandes d'avis adressées au Haut Conseil sont communiquées sans délai au commissaire du Gouvernement. »



## Saisines examinées au cours de l'année 2009 et du premier trimestre 2010

À partir des situations portées à sa connaissance, le Haut Conseil a rendu, en 2009 et au premier trimestre 2010, des avis sur des questions de principe en matière de déontologie et d'indépendance.

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

### Prestations réalisées de manière concomitante à la mission de commissaire aux comptes

Le Haut Conseil a rendu un avis portant sur la possibilité, pour un commissaire aux comptes de traduire du français vers l'anglais le « document de référence » établi par l'entité dont il certifie les comptes. Il a tout d'abord relevé qu'il n'existait pas de norme d'exercice professionnel prévoyant la faculté pour le commissaire aux comptes de fournir une telle prestation de services à l'entité dont il certifie les comptes. Il a également estimé que la traduction d'un document de référence conduirait le commissaire aux comptes à prendre part à l'élaboration d'une information financière, interdite par l'article 10-6° du Code de déontologie (Avis du 2 avril 2009 – Annexe 3.2.).

Le Haut Conseil s'est prononcé sur la possibilité pour le commissaire aux comptes d'accomplir des diligences en matière de contrôle interne. Il a estimé, au regard des textes applicables au moment de l'intervention et se fondant sur la présentation des travaux relatés dans les documents transmis par le requérant, que les travaux décrits pouvaient être effectués pour les besoins de la certification des comptes (Avis du 6 juillet 2009 – Annexe 3.5.).

Le Haut Conseil a été appelé à se prononcer sur la faculté, pour une société de commissaires aux comptes qui certifie les comptes d'une association « couveuse » d'entreprises, de poursuivre son mandat en cas de réalisation, par une société d'expertise comptable, d'une mission d'expertise comptable au profit d'une entité hébergée par l'association, étant précisé que les sociétés de commissaires aux comptes et d'expertise comptable étaient détenues par une société-mère commune.

Le Haut Conseil a tout d'abord constaté l'appartenance à un réseau des deux sociétés concernées en raison des liens de contrôle existant entre ces dernières et leur société-mère commune.

Après avoir écarté l'application des dispositions de l'article 24 du Code de déontologie au motif qu'aucun lien de contrôle, au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce, n'était établi entre l'association et l'entité hébergée, le Haut Conseil a estimé qu'en soi, la prestation ne présentait pas de risque de perte d'indépendance pour le commissaire aux comptes, dans la mesure où les informations comptables et financières produites pour l'entité hébergée n'étaient pas des données reprises dans les comptes annuels de l'association « couveuse » soumis à la certification.

Il a toutefois précisé que si la prestation était fournie de façon systématique à l'ensemble des entités hébergées par l'association « couveuse », elle pourrait présenter un risque de perte d'indépendance pour le commissaire aux comptes (Avis du 3 juillet 2009 – Annexe 3.4.).

### Exercice d'une activité commerciale

Le Haut Conseil a été saisi par le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes de la possibilité, pour un commissaire aux comptes, d'exercer des fonctions de dirigeant ou de mandataire social dans une société dont il n'était pas le commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil a estimé que le fait d'être associé, dirigeant ou mandataire social d'une entité exerçant une activité commerciale n'était pas en soi incompatible avec la fonction de commissaire aux comptes, de telles attributions n'emportant pas nécessairement l'exercice d'une activité commerciale. Il a par ailleurs relevé que chaque situation devait être examinée au cas par cas au regard des dispositions du Code de commerce et que devaient être analysés la nature des actes effectivement réalisés par l'entité, leur caractère habituel, le niveau d'implication de l'associé, du dirigeant ou du mandataire social dans l'activité.

Dans la même saisine, le Haut Conseil était interrogé sur la compatibilité des fonctions de commissaire aux comptes avec une activité de « conseiller en investissements financiers » définie par l'article 541-1 du Code monétaire et financier.

Il a considéré que les fonctions de commissaire aux comptes pouvaient être compatibles avec l'exercice d'une activité de conseiller en investissements financiers, si les prestations fournies sont purement intellectuelles, qu'elles ne comportent pas d'intermédiation et n'impliquent pas une immixtion dans les activités des entités conseillées (Avis du 7 juillet 2009 – Annexe 3.6.).

### **Motif de démission**

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes de la possibilité pour ce dernier de démissionner de son mandat au motif que l'entité dont il certifie les comptes ne réglait pas les honoraires dus.

Le Haut Conseil a considéré que, pour le cas où le commissaire aux comptes se trouverait confronté à une impossibilité réelle d'obtenir le paiement de ses honoraires, il serait en droit de démissionner du mandat concerné à la condition d'avoir mis en œuvre préalablement les moyens juridiques dont il dispose pour en obtenir le règlement (Avis du 2 juillet 2009 – Annexe 3.3.).

### **Honoraires**

Le Haut Conseil a été interrogé sur la possibilité, pour des commissaires aux comptes, de facturer à l'entité dont ils certifient les comptes, des honoraires correspondant au temps passé à être entendus par la brigade financière dans le cadre d'une instruction pénale ainsi que celui passé à la préparation de cette audition.

Dans son avis, le Haut Conseil a estimé que les commissaires aux comptes entendus en tant que témoins, et non en leur qualité de dépositaires d'une mission légale, ne pouvaient pas facturer d'honoraires au titre d'une telle audition. Il a toutefois relevé que les commissaires aux comptes pourraient être fondés à facturer des honoraires complémentaires, comme le prévoit l'article 33 du Code de déontologie, si l'événement ayant donné lieu à l'audition nécessitait la mise en œuvre de travaux complémentaires en vue de la certification des comptes (Avis du 17 décembre 2009 – Annexe 3.8.).

### **Rotation des associés**

Le Haut Conseil a été interrogé sur la possibilité, pour un associé ayant participé, en qualité d'« associé technique non-signataire », à la mission de certification des comptes, pendant cinq exercices, d'une entité dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé, d'être désigné « associé signataire » au titre de cette entité, sans enfreindre l'obligation de rotation des associés prévue par la loi.

Après avoir rappelé les textes applicables, le Haut Conseil a défini les critères à retenir pour qu'un associé soit soumis à l'obligation de rotation. Il a par ailleurs relevé que la notion d'« associé technique » n'emportait pas, à elle seule, une telle qualification et qu'il revenait au requérant d'apprécier la situation de l'associé au vu de ces critères (Avis du 19 novembre 2009 – Annexe 3.7.).

### **Prestations réalisées antérieurement à l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes**

Au premier trimestre 2010, le Haut Conseil s'est prononcé sur une situation relative à la possibilité pour un commissaire aux comptes d'accepter une mission légale dans une entité compte tenu de la réalisation antérieure, par un membre du réseau du cabinet et pour le compte de la société, d'une prestation d'assistance à la comptabilisation d'une acquisition.

Compte tenu de l'ensemble des informations communiquées, notamment de la nature des travaux menés d'une part, par le membre du réseau et d'autre part, par la direction de la société, le Haut Conseil a estimé, au regard des dispositions du Code en vigueur avant la publication du décret du 10 février 2010, que la prestation réalisée par le membre du réseau n'était pas de nature à affecter l'appréciation du cabinet de commissariat aux comptes ou à le mettre en situation d'auto-révision s'il était appelé à certifier les comptes de la société.

Dans un deuxième avis du 19 février 2010 rendu au regard des dispositions nouvelles du Code et en particulier des articles 11, 20 et 29 III, le Haut Conseil a estimé que la prestation de conseil réalisée par le membre du réseau ne placerait toujours pas le cabinet de commissariat aux comptes dans une situation d'auto-révision s'il était appelé à certifier les comptes de la société (*cf. Annexe 3.9.*).

Le tableau qui suit synthétise les principaux sujets abordés dans les avis rendus en 2009 et au premier trimestre 2010 par le Haut Conseil.

Objet de la saisine	Qualité de l'auteur de la saisine	Date de l'avis du Haut Conseil
<b>Prestations réalisées de manière concomitante à la mission de commissaire aux comptes</b>		
Possibilité pour le commissaire aux comptes de fournir à l'entité dont il certifie les comptes une traduction en langue étrangère de documents financiers qu'elle a établis.	Haut Conseil (auto-saisine)	02/04/2009 (Annexe 3.2.)
Compatibilité d'une mission de commissariat aux comptes avec une mission d'expertise comptable dans le cadre de la création d'une entreprise hébergée par une association.	Commissaire aux comptes	03/07/2009 (Annexe 3.4.)
Compatibilité avec la mission légale de la réalisation par le commissaire aux comptes de certains travaux portant sur le contrôle interne.	Procureur général près la Cour des comptes	06/07/2009 (Annexe 3.5.)
<b>Exercice d'une activité commerciale</b>		
Possibilité pour un commissaire aux comptes d'exercer des fonctions de dirigeant ou de mandataire social dans une société dont il n'est pas le commissaire aux comptes. Compatibilité des fonctions de commissaire aux comptes avec une activité de « conseiller en investissements financiers ».	Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes	07/07/2009 (Annexe 3.6.)
<b>Motif de démission</b>		
Possibilité pour un commissaire aux comptes de démissionner de son mandat lorsque l'entité dont il certifie les comptes ne règle pas les honoraires.	Commissaire aux comptes	02/07/2009 (Annexe 3.3.)
<b>Honoraires</b>		
Possibilité pour des commissaires aux comptes de facturer à l'entité dont ils certifient les comptes des honoraires correspondant au temps passé à être entendus par la brigade financière dans le cadre d'une instruction pénale ainsi que celui passé à la préparation de cette audition.	Haut Conseil (auto-saisine)	17/12/2009 (Annexe 3.8.)
<b>Rotation des associés</b>		
Possibilité pour un associé ayant participé en qualité d'« associé technique non-signataire » à la mission de certification des comptes pendant 5 exercices d'une entité dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé, d'être désigné « associé signataire » au titre de cette entité, sans enfreindre l'obligation de rotation des associés prévue par la loi.	Commissaire aux comptes	19/11/2009 (Annexe 3.7.)
<b>Prestations réalisées antérieurement à l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes</b>		
Possibilité, pour un cabinet de commissariat aux comptes, d'accepter le mandat de commissaire aux comptes d'une société, compte tenu de la fourniture de prestations par un membre de son réseau, antérieurement à cette nomination.	Commissaire aux comptes	15/02/2010 et 19/02/2010 (Annexe 3.9.)

## Autres saisines et requêtes

### Saisines en cours d'examen

Objet de la saisine	Qualité de l'auteur de la saisine
<b>Exercice en réseau</b>	
Appartenance à un réseau.	Commissaire aux comptes
Appartenance à un réseau de sociétés ou de cabinets d'expertise comptable et/ou de commissariat aux comptes.	Président d'une compagnie régionale des commissaires aux comptes
<b>Co-commissariat</b>	
Répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes.	Autorité des marchés financiers
<b>Recours à des professionnels n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes</b>	
Recours à des professionnels n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes.	Auto-saisine du Haut Conseil
<b>Acceptation de mission compte tenu de la réalisation de prestations antérieures</b>	
Possibilité, pour un commissaire aux comptes, d'accepter le mandat de commissaire aux comptes d'une société, compte tenu de la fourniture de prestations, par ce professionnel, antérieurement à cette nomination.	Commissaire aux comptes
Possibilité, pour un cabinet de commissariat aux comptes, d'accepter le mandat de commissaire aux comptes d'une société, compte tenu de la fourniture de prestations, par un membre de son réseau, antérieurement à cette nomination.	Entité contrôlée
Possibilité, pour un cabinet de commissariat aux comptes, d'accepter le mandat de commissaire aux comptes d'une société, compte tenu de la fourniture de prestations, par des membres de son réseau, antérieurement à cette nomination.	Commissaire aux comptes

Par ailleurs, la Commission bancaire a soumis de nouveaux cas de répartition de budgets et de travaux entre co-commissaires aux comptes dans les établissements de crédit ou les entreprises d'investissement. Ces cas s'ajoutent à ceux transmis en 2008 sur lesquels le Haut Conseil a prévu de rendre un avis de principe à partir de l'ensemble des situations présentées.

### Demandes d'informations

En 2009, le secrétaire général du Haut Conseil a été destinataire de différentes demandes d'informations. 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.



## ACTIVITÉ JURIDICTIONNELLE

- Données chiffrées
- Analyse des décisions rendues

# Activité juridictionnelle

**A**u cours de l'année 2009, l'activité juridictionnelle du Haut Conseil a été plus soutenue que celle de l'année précédente, en raison du nombre de recours exercés devant le Haut Conseil en 2008.

Décisions rendues	2009	2008
Inscription	6*	-
Discipline	4	7
Honoraires	4	-
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>7</b>

\* Dont une décision avant-dire droit.

Stock et flux de dossiers	2009	2008
Dossiers antérieurs (N-1)	13	3
Nouveaux dossiers	44*	17
Désistement	-	1
Décisions rendues (hors désistement)	14**	7*
<b>Dossiers restant à juger</b>	<b>44</b>	<b>13</b>

\* Dont 40 dossiers connexes.

\*\* Dont une décision avant-dire droit.

Décisions rendues en 2009	Inscription	Discipline	Honoraires	Total
Confirmation	2	2	3	7
Confirmation partielle	-	-	1	1
Infirmation totale	3	-	-	3
Décision avant-dire droit	1	-	-	1
Évocation	-	1	-	1
Annulation décision première instance et évocation	-	1	-	1
<b>Total</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>14</b>



## Nature des sanctions disciplinaires prononcées en 2009

## Nombre

Avertissement

-

Blâme

-

Interdiction temporaire d'exercer la profession de commissaire aux comptes

3\*

Interdiction définitive d'exercer la profession de commissaire aux comptes

-

Irrecevabilité recours en révision

1

**Total**

**4**

\* - Une interdiction d'une durée de 12 mois avec sursis.

- Une interdiction d'une durée de 3 ans.

- Une interdiction d'une durée de 5 ans.

## Données chiffrées

Au cours de l'année 2009, le Haut Conseil a été destinataire de 44 nouveaux dossiers, dont 40 en matière d'honoraires, ces derniers étant connexes, comme relatifs à des sociétés appartenant à un même groupe. Toutes les affaires traitées en 2009 concernaient des dossiers reçus en 2008.

Au cours de l'année 2009, le Haut Conseil a siégé à quatre reprises en tant qu'instance d'appel et a rendu quatorze décisions dont une décision avant-dire droit (cette décision avant-dire droit a été prononcée le 25 juin. L'affaire a été renvoyée pour examen à la séance du 8 octobre. Le Haut conseil a rendu sa décision au fond le jour même).

Les sept décisions de confirmation concernent :

- deux dossiers d'inscription ;
- trois dossiers d'honoraires ;
- deux dossiers de discipline.

La décision de confirmation partielle concerne :

- un dossier d'honoraires.

Les trois décisions d'infirmer la totalité sont intervenues dans trois dossiers relatifs à l'inscription. La décision avant-dire droit concerne un dossier d'inscription.

L'annulation a été prononcée dans un dossier disciplinaire.

Sur les treize décisions rendues au fond, quatre décisions ont fait l'objet d'un pourvoi :

- trois devant la Cour de cassation en matière d'honoraires ;
- une devant le Conseil d'État en matière disciplinaire.

Au cours de l'année 2009, le Conseil d'État a rejeté trois pourvois (deux rejets au fond et un non-admission) formés contre trois décisions disciplinaires rendues en 2006, 2007 et 2008.

Par ailleurs, deux désistements ont été enregistrés, relativement à deux pourvois formés en 2008 sur des dossiers disciplinaires.

La Cour de cassation a rendu trois décisions de rejet au fond de pourvoi contre trois décisions rendues en matière d'honoraires courant 2009.

## Analyse des décisions rendues

### Décisions rendues en matière de discipline

#### Questions de procédure

##### • Annulation et évocation

Le Haut Conseil, dans une décision du 5 novembre 2009, a annulé la décision d'une chambre régionale de commissaires aux comptes au motif que la chambre de discipline a statué en chambre du conseil, en violation de l'article R. 822-43 du Code de commerce qui mentionne que les débats doivent être publics. Toutefois, constatant que les poursuites avaient été valablement engagées, le Haut Conseil a évoqué l'examen de l'affaire et a statué sur le fond.

##### • Recours en révision

Le Haut Conseil a été saisi de l'appel formé par un commissaire aux comptes d'une décision rendue le 6 février 2008 par une chambre régionale de discipline, ayant déclaré irrecevable son recours en révision contre la décision de cette même chambre en date du 1<sup>er</sup> décembre 2004, qui avait prononcé à son encontre la sanction disciplinaire de l'avertissement assortie d'une inéligibilité de trois ans dans les organes de représentation professionnelle.

Après avoir rappelé que le contentieux relatif aux actions disciplinaires exercées à l'égard des commissaires aux comptes est de nature administrative et relève du contrôle du Conseil d'État, le Haut Conseil a retenu que, contrairement à ce qui était soutenu, les dispositions du nouveau Code de procédure civile ne sont pas applicables à ce contentieux. Par ailleurs, l'ouverture d'un recours en révision est subordonnée à l'existence d'un texte prévoyant et organisant l'exercice de cette voie de recours extraordinaire. Constatant qu'aucun recours de cette nature n'est prévu par les textes applicables en matière de discipline des commissaires aux comptes, le Haut Conseil a confirmé la décision d'irrecevabilité du recours en révision.

##### • Cessation d'activité

Le Haut Conseil a, dans une décision du 25 juin 2009, observé que la cessation d'activité du commissaire aux comptes ne met pas fin à l'action disciplinaire ; qu'en effet, aux termes de l'article R. 822-34 du Code de commerce, « la démission du commissaire aux comptes ne fait pas obstacle à ce que l'action disciplinaire soit exercée pour des faits commis pendant l'exercice des fonctions. »

#### Fautes disciplinaires

##### • Infractions aux règles régissant l'exercice de la profession

Dans une décision du 25 juin 2009, le Haut Conseil a constaté qu'un commissaire aux comptes avait manqué à ses devoirs professionnels par :

- défaut d'établissement de rapport sur le rapport du président concernant le contrôle interne ;
- réalisation partielle des travaux de révision ;
- majoration d'heures consacrées aux travaux ;
- dépôt tardif des déclarations d'activités.

La Chambre régionale de discipline avait prononcé une interdiction temporaire d'exercer de 18 mois. Le Haut Conseil a ramené l'interdiction temporaire à 12 mois avec sursis, en tenant compte, pour l'appréciation de sa sanction, des circonstances personnelles difficiles vécues par l'intéressé à l'époque des faits ainsi que ses justifications apportées sur la surfacturation.

Par une autre décision rendue le même jour, le Haut Conseil a confirmé la sanction prononcée à son encontre par la chambre régionale de discipline, à savoir une interdiction temporaire d'exercer la profession de commissaire aux comptes pour une durée de cinq ans, assortie de l'inéligibilité aux organes professionnels pour la même durée.

Lors d'un contrôle périodique, de nombreuses insuffisances avaient été mises en évidence et plus particulièrement l'absence de :

- lettre de mission ;
- plan de travail ;
- barème horaire ;
- fixation du seuil de signification ;
- formalisation des contrôles effectués ;
- mise en œuvre d'une approche analytique ;
- dossier permanent ;
- et le défaut de respect des obligations de formation.

Retenant que l'intéressé avait déjà fait l'objet de précédentes sanctions pour des faits analogues, et qu'il avait, en outre, mis obstacle au déroulement du contrôle en ne répondant pas aux demandes du contrôleur, le Haut Conseil a estimé qu'il avait ainsi manifesté son intention délibérée de violer ses obligations professionnelles et que ce comportement nuisait gravement à la qualité de ses interventions, et, partant, à l'image de la profession.

#### • Faits contraires à l'honneur et à la probité

Dans une décision du 5 novembre 2009, le Haut Conseil a retenu qu'une fraude à la TVA commise par le professionnel, par minoration des déclarations de chiffre d'affaires sur plusieurs années, traduisait une méconnaissance grave de ses devoirs par un commissaire aux comptes, professionnel de la comptabilité, investi de la mission d'intérêt général d'assurer la sincérité des informations financières.

#### • Condamnation pénale et non-respect de l'article R. 822-18 du Code de commerce

Il ressort de la même procédure que ce commissaire aux comptes, condamné pénalement pour ces faits de fraude fiscale, n'avait, en violation de l'article R. 822-18 du Code de commerce, informé ni la commission régionale d'inscription ni ses instances professionnelles de cette condamnation et continué à exercer ses missions alors qu'il savait ne plus en remplir les conditions. Il lui a été infligé la sanction disciplinaire de l'interdiction temporaire d'exercer la profession pour une durée de trois ans.

## Décisions rendues en matière d'inscription

### • Incompatibilité professionnelle

Le 12 février 2009, le Haut Conseil a confirmé, sur le fondement de l'article L. 822-10 du Code de commerce, la décision d'une commission régionale d'inscription prononçant le rejet d'une demande d'inscription.

Le demandeur avait sollicité son inscription sur la liste des commissaires aux comptes de la cour d'appel en indiquant qu'il exerçait une activité d'expert-comptable au sein d'une association de gestion et de comptabilité, inscrite au tableau de l'ordre régional des experts-comptables. Il s'est avéré que l'association dont il était le salarié, est inscrite à l'ordre régional des experts-comptables sur la liste spéciale des associations de gestion et de comptabilité et non sur la liste des experts-comptables. En conséquence, le Haut Conseil a confirmé la décision qui avait retenu que le demandeur ne remplissait pas les conditions requises.

### • Régularisation du paiement des cotisations avant l'audience du Haut Conseil

Dans plusieurs décisions, le Haut Conseil a été conduit à infirmer les décisions prises par les commissions régionales d'inscription ayant prononcé l'omission de commissaires aux comptes sur la liste pour non-paiement de leurs cotisations professionnelles. Les requérants ayant, en effet, régularisé leur situation avant l'audience devant le Haut Conseil, les conditions de l'omission n'étaient plus réunies à la date à laquelle leur appel était examiné et ils ont été rétablis sur la liste des commissaires aux comptes.

### • Répartition du capital

Le 8 octobre 2009, le Haut Conseil a infirmé la décision d'une commission régionale d'inscription, qui avait rejeté une demande de transfert d'inscription, au motif que la majorité des professionnels, associés au sein de ce cabinet, étaient inscrits dans une autre cour d'appel.

Il ressort des pièces versées au dossier qu'à l'issue des mutations d'actions intervenues, les associés se partagent désormais à égalité entre les deux ressorts des cours d'appel concernées et, qu'en conséquence, la société dispose de la faculté de choisir celle des deux compagnies régionales à laquelle elle souhaite être rattachée.

- **Faits contraires à l'honneur ou à la probité**

Le même jour, le Haut Conseil a confirmé, sur le fondement de l'article L. 822-1-1, la décision de première instance rejetant la demande d'inscription d'un requérant.

La commission régionale d'inscription avait fondé sa décision sur le fait que le demandeur avait fait l'objet d'une condamnation pénale pour abandon de famille.

Le Haut Conseil a relevé que le demandeur qui, nonobstant plusieurs décisions civiles, s'était soustrait au paiement de la pension due pour l'éducation de ses enfants et avait pendant la même période de temps réalisé à son profit exclusif l'actif de la communauté, n'apportait pas la preuve de l'impossibilité alléguée d'honorer ses obligations. Bien que la condamnation ait ultérieurement été exclue du bulletin n° 2 du casier judiciaire de l'intéressé, cette exclusion emportant de plein droit relevé des incapacités et déchéances résultant de la condamnation le Haut Conseil a considéré que celle-ci n'était pas, en elle-même, effacée et que les faits commis, révélant de la part du requérant un comportement volontairement fautif de soustraction à ses obligations parentales, se trouvaient, comme tels, et, compte tenu des circonstances, contraires à l'honneur et à la probité. Il a en conséquence estimé que les conditions requises par l'article L. 822-1-1 du Code de commerce n'étaient pas remplies.

## **Décisions rendues en matière d'honoraires**

### **Action en contestation d'honoraires**

- **Non-respect de l'article R. 823-18 du Code de commerce**

Dans trois décisions du 12 février 2009, relatives au même cabinet, le Haut Conseil a constaté que les sociétés à l'égard desquelles le commissaire aux comptes avait demandé la fixation du montant de ses honoraires, n'élevaient aucune contestation de fond pour s'opposer à la facturation présentée et ne mettaient en cause ni la réalité ni la consistance des diligences effectuées par le cabinet mais se contentaient de faire valoir qu'elles n'avaient pas retourné la lettre de mission signée.

Ces sociétés ont en outre été déclarées irrecevables à contester les facturations relatives aux exercices antérieurs, dont elles n'avaient pas saisi le président de la compagnie régionale aux fins de conciliation, se bornant à les évoquer en défense à la demande présentée par le commissaire aux comptes.

- **Appréciation des motifs de non-paiement des honoraires**

Dans une décision rendue le 5 novembre 2009, le Haut Conseil, après avoir écarté une contestation portant sur les honoraires d'un exercice non soumis à la procédure préalable de conciliation, a rappelé qu'il n'était compétent, en matière d'honoraires, que pour en fixer le montant et que les demandes relatives aux dommages-intérêts, aux intérêts légaux ou aux frais de la procédure d'injonction ne relevaient pas de lui.

Au fond, il a écarté les allégations de la société qui soutenait que la date de clôture de son premier exercice ayant été repoussée, l'activité du commissaire aux comptes avait elle-même débuté plus tard que prévu initialement. En effet, la société avait accepté la lettre de mission, et ne remettait pas en cause le calcul des honoraires, conformes au barème légal ; enfin il était établi que le commissaire aux comptes avait réalisé ses travaux pendant toute la période correspondant à l'exercice social.



## RELATIONS ET COOPÉRATION INTERNATIONALES

- Coopération à l'échelon européen
- Coopération à l'échelon international



# Relations et coopération internationales

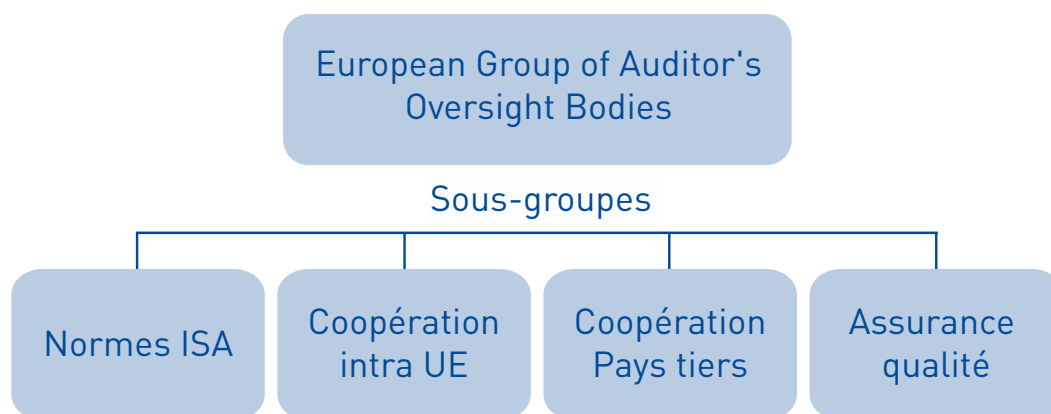
**L**e Haut Conseil a pour mission d'établir des relations avec les autorités d'autres États exerçant des compétences analogues. À ce titre, il coopère avec ses homologues à un échelon européen et à un échelon international. Il entretient également des relations bilatérales avec les différents homologues.

## Coopération à l'échelon européen

La coopération entre les autorités de supervision de l'audit des pays européens favorise la mise en place des dispositions de la directive 2006/43/CE relatives au contrôle légal des comptes votée en 2006 par le parlement européen. Elle s'organise dans le cadre de la coordination européenne de l'EGA OB, au sein de laquelle le Haut Conseil est représenté par son secrétaire général. Le Haut Conseil est membre de quatre sous-groupes de l'EGA OB.



L'EGA OB



Créé par la décision 2005/909/CE de la Commission européenne, le groupe d'experts a principalement pour tâches :

- de faciliter la coopération entre les systèmes de supervision publique des États membres et de susciter un échange de bonnes pratiques concernant la mise en place de telles structures et leur coopération constante ;

- de contribuer à l'évaluation technique des systèmes de supervision publique de pays tiers ainsi qu'à la coopération internationale entre les États membres et les pays tiers dans ce domaine ;
- de contribuer à l'examen technique des normes d'audit internationales, y compris de leurs modes d'élaboration, en vue de leur adoption au niveau communautaire.



## Échanges d'informations

Durant l'année 2009, l'EGAOB a consacré une partie importante de ses travaux à la mise en place d'une approche commune en matière d'échanges d'informations entre les organes de supervision.

Cet échange d'informations peut intervenir entre organes de supervision européens et entre organes européens et organes émanant des pays tiers. Il s'inscrit dans le cadre d'une assistance réciproque des systèmes de supervision, notamment dans le domaine des contrôles périodiques des cabinets de commissaires aux comptes.

Le sous-groupe coopération a proposé de présenter une approche commune afin de faciliter entre superviseurs européens les échanges d'informations. Les éléments élaborés ont été publiés en décembre 2009.

Par ailleurs, concernant la possibilité de communiquer des documents à des organes émanant de pays tiers, la Commission a pris en février 2010 une décision d'adéquation pour trois pays : le Canada, la Suisse et le Japon. Cette décision autorise les régulateurs européens à passer des accords bilatéraux en vue d'organiser une assistance réciproque dans le domaine des contrôles.

## Équivalence des organes de supervision des pays tiers

Les membres du sous-groupe ont contribué à l'évaluation des organes de supervision des pays tiers. Cette évaluation a pour but de conférer à ces organes une équivalence qui facilite les conditions d'inscription des auditeurs de ces pays et qui allège leur supervision par l'organe européen. Dans l'attente de finalisation de ces évaluations et des décisions, la Commission a conféré à titre transitoire une équivalence à certains pays.



### Période transitoire – décision 2008/627/CE de la Commission européenne

La décision du 29 juillet 2008 2008/627/CE prévoit que les États membres de la Communauté européenne n'appliquent pas l'article 45 de la directive 2006/43/CE aux rapports d'audit de comptes annuels ou de comptes consolidés d'émetteurs visés au même article de cette directive, pour les exercices qui débutent entre le 29 juin 2008 et le 1<sup>er</sup> juillet 2010, lorsque les audits sont réalisés par des contrôleurs ou des entités d'audit provenant des pays tiers visés par cette décision, dès lors que le contrôleur ou l'entité d'audit fournit aux autorités compétentes de l'État membre les éléments nécessaires qui permettent l'inscription.

Les pays concernés sont l'Argentine, l'Australie, les Bahamas, les Bermudes, le Brésil, le Canada, les îles Caïman, le Chili, la Chine, Guernesey, Jersey, l'île de Man, Hong Kong, l'Inde, l'Indonésie, Israël, le Japon, le Kazakhstan, la Malaisie, l'île Maurice, le Mexique, le Maroc, la Nouvelle-Zélande, le Pakistan, la Russie, Singapour, l'Afrique du Sud, la Corée du Sud, la Suisse, Taïwan, la Thaïlande, la Turquie, l'Ukraine, les Émirats arabes unis et les États-Unis d'Amérique.

## Inscriptions des cabinets d'audit de pays tiers

Les membres de l'EGA OB et notamment le sous-groupe coopération ont proposé aux États membres des modes d'emploi en vue de faciliter les démarches des cabinets d'audit des pays tiers devant s'inscrire dans un État membre. Sont concernés les cabinets chargés du contrôle légal des comptes d'entités de pays tiers émettant des titres sur des marchés financiers de cet État membre.

À la suite de ces travaux européens, le Haut Conseil a mis en ligne sur son site Internet, en mars 2010, des formulaires adaptés à la situation française, pour permettre aux cabinets étrangers concernés de présenter leur demande d'inscription en France.



### Inscription en France des contrôleurs et entités d'audit des pays tiers

Les informations à fournir par les cabinets sont mentionnées dans les formulaires disponibles sur le site Internet du Haut Conseil.

#### Formulaire A

Pour tous pays tiers, non-membres de l'Union européenne : examen de conformité aux critères de l'article 45 (5) de la directive.

#### Formulaire B

Pays bénéficiant de la période de transition : inscription au vu de la fourniture d'informations spécifiques.

En France, la Commission régionale d'inscription de la cour d'appel de Paris procède aux inscriptions, en première instance. Le Haut Conseil statue comme instance d'appel.

## Normes d'audit

Le sous-groupe « normes ISA » a contribué en 2009 aux travaux relatifs à la préparation d'une étude relative aux coûts et avantages d'une adoption des normes ISA en Europe, commandée par la Commission européenne à l'université de Duisbourg.

Ont également été inclus dans son programme des travaux préalables à l'adoption du référentiel de normes ISA. Dans ce cadre, la Commission a mis en place un plan d'action en vue de la traduction des normes ISA clarifiées pour l'ensemble des langues de l'Union européenne en faisant appel au concours de représentants de la profession. Les services du Haut Conseil participent à ce plan en tant qu'experts auprès de la Commission.

## Évolution de l'EGA OB

La Commission a sollicité les membres de l'EGA OB dans le cadre de l'évolution de celui-ci vers un comité qui dispose d'un pouvoir de recommandations selon le modèle qui existe pour la régulation européenne des marchés européens des valeurs mobilières. Les membres ont débattu de cette évolution et ont proposé des étapes intermédiaires en vue d'aboutir à l'objectif voulu.

## Coopération à l'échelon international

Le Haut Conseil entretient, en application des dispositions du Code de commerce, des relations régulières au plan international avec ses homologues étrangers. Il fait partie à ce titre des membres fondateurs de l'IFIAR, association des régulateurs indépendants de l'audit au niveau international.

### **International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)**

Depuis la création de l'IFIAR en 2006, le nombre d'autorités de supervision membres est passé de 18 à 34, après l'intégration de six nouveaux membres au cours de l'année 2009.

L'IFIAR a parachevé sa structuration : une entité juridique autonome dotée de la personnalité morale a été créée<sup>1</sup>, sous la forme d'un « Verein » de droit suisse et la charte de l'IFIAR a été amendée en conséquence, de façon à pouvoir notamment recevoir des ressources opérationnelles et organiser un financement via les contributions de ses membres. Par ailleurs, la réflexion se poursuit, afin d'améliorer la restitution des travaux des divers composants de l'IFIAR, ainsi que la communication interne et externe de ce dernier.

L'IFIAR a ouvert des thèmes de réflexion, conduits par des groupes de travail composés de certains de ses membres. Ces thèmes sont les suivants :

- échanges d'informations et coopération internationale ;
- contrôles périodiques ;
- normes professionnelles ;
- conditions de marché ;
- dialogue avec les dirigeants des réseaux d'audit membres du *Global Public Policy Committee* ;
- dialogue avec les investisseurs.



#### IFIAR

L'IFIAR a été créé le 15 septembre 2006 à Paris. Il regroupe 34 autorités de supervision de l'audit (*cf. Annexe 5.2.*).

Ses objectifs sont de :

- partager les connaissances sur l'environnement du marché de l'audit et sur les expériences relatives à l'activité indépendante de régulation ;
- promouvoir la collaboration dans les activités de régulation ;
- fournir un point de contact pour les autres organisations internationales qui ont un intérêt dans la qualité de l'audit.

Les autres organisations internationales qui participent aux travaux en tant qu'observateurs sont le *Financial Stability Board* (FSB), la Banque mondiale, l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV), le Comité de Bâle du contrôle bancaire, l'Assurance internationale des superviseurs d'assurance (IAIS), le *Public Interest Oversight Board* (PIOB) et la Commission européenne.

<sup>1</sup> La nouvelle organisation a été validée lors de la réunion qui s'est tenue à Abu Dhabi en mars 2010.

L'atelier sur les contrôles périodiques a réuni en février 2009, durant quatre journées, 75 participants de 25 pays à Stockholm. Les échanges ont porté sur les expériences et les bonnes pratiques en matière de contrôles des cabinets, notamment dans les domaines suivants :

- le caractère probant des éléments collectés au cours de l'audit ;
- la documentation des travaux ;
- le rôle de l'auditeur en lien avec les risques de fraude ;
- le rôle de l'auditeur en présence de faits délictueux ;
- les regroupements au sein des réseaux internationaux.

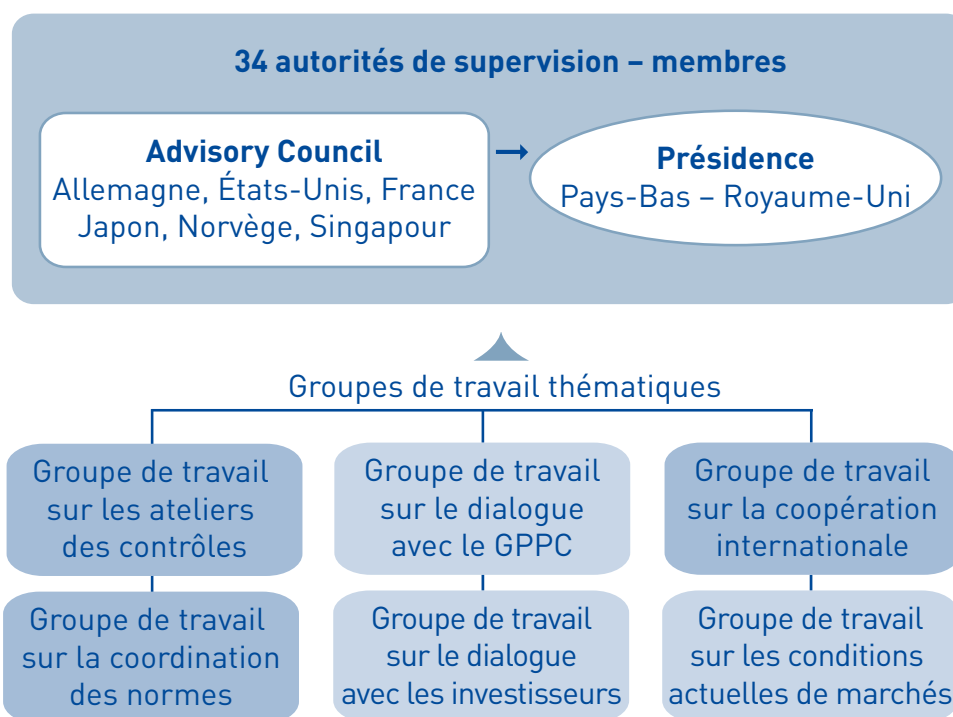
À la suite du succès des ateliers de l'IFIAR sur les contrôles périodiques, les membres ont décidé qu'un quatrième atelier annuel serait organisé par le Haut Conseil à Paris en février 2010.

Le Haut Conseil est membre des groupes suivants :

- échanges d'informations et coopération internationale ;
- contrôles périodiques ;
- normes professionnelles ;
- dialogue avec les dirigeants des réseaux d'audit membres du *Global Public Policy Committee* qui regroupe BDO, Deloitte, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG et PriceWaterhouse-Coopers.



#### Organisation des travaux de l'IFIAR



Au cours de l'année 2009, l'IFIAR a tenu deux réunions plénières, la première à Bâle, la seconde à Singapour. Ces réunions ont permis aux régulateurs d'échanger leurs expériences et d'être informés, par des représentants des grandes firmes d'audit, des mesures mises en place par celles-ci pour répondre au contexte de crise mondiale, ainsi que d'entendre des représentants des investisseurs sur leurs attentes à l'égard de la profession et de sa régulation.

Par ailleurs, le Haut Conseil est représenté par un membre du collège au sein de l'*Advisory Council* placé auprès de la présidence de l'IFIAR, afin d'assister le président et le vice-président dans le choix des orientations et la préparation des travaux de l'IFIAR.

## Relations bilatérales

Parallèlement à ses travaux dans le cadre du forum international et de l'EGAIOB, le Haut Conseil entretient des relations bilatérales avec un nombre accru d'homologues de pays tiers.

Au cours de l'année 2009, le Haut Conseil a reçu en France plusieurs délégations étrangères qui souhaitaient connaître le système français de supervision des commissaires aux comptes et bénéficier d'échanges d'expériences en la matière. Il a également répondu favorablement aux demandes de plusieurs États étrangers dans le cadre d'études internationales menées par ces derniers. Il a présenté aux délégations étrangères les spécificités de l'organisation française du commissariat aux comptes et de sa supervision. Il a notamment répondu, en 2009, aux demandes et invitations de délégations chinoises, bulgares, polonaises et indonésiennes.

Si des travaux préalables sont en cours, aucune convention bilatérale n'a été conclue en 2009. À ce sujet, le Haut Conseil a été amené à publier en octobre 2009 un communiqué conjoint avec l'Autorité des marchés financiers rappelant qu'en l'absence de convention de coopération entre le Haut Conseil et son homologue américain le PCAOB, ainsi que de décision d'adéquation permettant la conclusion d'une telle convention, il était impossible pour les cabinets français d'accepter des demandes d'inspections directes émanant du régulateur américain, ou de transférer des documents. Ce communiqué faisait suite à des demandes adressées en ce sens par le PCAOB à différents cabinets de commissaires aux comptes français certifiant les comptes de sociétés françaises dont les titres sont admis à la négociation sur des marchés financiers aux États-Unis.

Les travaux se poursuivent, depuis cette date, au niveau européen, pour envisager les solutions adaptées à la fois dans le contexte légal européen en accord avec les critères de la directive, et dans le cadre juridique applicable aux États-Unis, afin de permettre la coopération entre les superviseurs (*cf. Annexe 5.3.*).







## CONTRÔLES PÉRIODIQUES

- Nouvelle organisation des contrôles périodiques
- Suivi des contrôles 2008
- Réalisation des contrôles 2009
- Résultat des contrôles 2009

# Contrôles périodiques

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

Les commissaires aux comptes sont contrôlés au moins tous les six ans, cette périodicité étant ramenée à trois ans pour les commissaires aux comptes exerçant des fonctions de contrôle légal des comptes auprès *d'entités d'intérêt public* (EIP) mentionnées à l'article R. 821-26 du Code de commerce.

Au titre du programme de l'année 2009, les contrôles périodiques ont porté sur l'organisation et les procédures mises en place au sein des cabinets contrôlés ainsi que sur un échantillon de mandats relatifs aux contrôles des comptes clos en 2007 et 2008.

## Nouvelle organisation des contrôles périodiques

Avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008, portant transposition de la 8<sup>e</sup> directive, et de son décret d'application 2008-1487 du 30 décembre 2008, les contrôles périodiques étaient effectués par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et les compagnies régionales, selon les principes et les modalités définis par le Haut Conseil. Le concours de l'Autorité des marchés financiers était requis lorsque les commissaires aux comptes contrôlés certifiaient les comptes des personnes relevant de son autorité. Le Haut Conseil supervisait la mise en œuvre et le suivi de ces contrôles et veillait à leur bonne exécution.

Depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance précitée et de son décret d'application, le Haut Conseil peut mettre en œuvre les contrôles périodiques soit directement par des contrôleurs mis à sa disposition, soit en les déléguant à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et aux compagnies régionales. Il a ainsi décidé de les mettre en œuvre auprès des cabinets certifiant les comptes d'entités d'intérêt public, dits « cabinets EIP ».



### Définition des entités d'intérêt public

Entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou faisant appel à la générosité publique, organismes de sécurité sociale mentionnés à l'article L. 114-8 du Code de la Sécurité sociale, établissements de crédit, entreprises régies par le Code des assurances, institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du Code de la Sécurité sociale et mutuelles ou unions de mutuelles régies par le livre II du Code de la mutualité.

Les contrôles des cabinets de commissaires aux comptes ne détenant pas de mandats concernant des entités d'intérêt public continuent d'être réalisés par la Compagnie nationale et les compagnies régionales, selon les modalités définies par le Haut Conseil.

Dans le cadre du suivi des contrôles, le Haut Conseil peut désormais émettre des recommandations. À ce titre, le Haut Conseil a formulé ses premières recommandations de portée générale dans le présent rapport annuel. Le Haut Conseil a également assorti les constats effectués à la suite des contrôles de rappels lorsqu'il a considéré que les textes légaux et réglementaires et les normes d'exercice professionnel n'étaient pas bien appliqués par les commissaires aux comptes.

En application de l'article R. 821-1 de la partie réglementaire du Code de commerce, le secrétaire général du Haut Conseil est dorénavant le directeur des contrôleurs. Il est assisté d'un directeur placé sous son autorité et recruté après avis conforme du collège du Haut Conseil. Il peut participer lui-même à la mise en œuvre des contrôles périodiques et émettre des recommandations. Il est également chargé de l'examen des documents retraçant les opérations de contrôle

auxquelles la Compagnie nationale et les compagnies régionales ont procédé. Il peut adresser à la Compagnie nationale toute demande d'information complémentaire. Il peut saisir à toutes fins le procureur général compétent.

La Compagnie nationale adresse chaque année au Haut Conseil un rapport sur les contrôles réalisés, en application de l'article R. 821-31 du Code de commerce.

Le secrétaire général, quant à lui, présente chaque année au Haut Conseil un rapport sur les contrôles auxquels il a été procédé et rend compte de ces contrôles en garantissant l'anonymat des situations évoquées.

Compte tenu de ce nouveau cadre juridique des contrôles, le Haut Conseil a remplacé sa décision 2007-01 du 6 juillet 2007 par la décision 2009-02 du 9 avril 2009 (*cf. Annexe 6.1*).

Cette décision rappelle les principes relatifs à l'organisation des contrôles périodiques en distinguant les contrôles mis en œuvre directement par le Haut Conseil et ceux dont l'exercice est délégué à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et aux compagnies régionales. Elle maintient la distinction, préconisée dans la décision précédente 2007-01, entre « cabinets EIP » et « cabinets non EIP » qui conditionne les modalités de réalisation des contrôles.

En 2009, le Haut Conseil a décidé que les cabinets détenant des mandats « EIP » relatifs à des sociétés cotées sur le marché réglementé ou concernant des établissements de crédit seraient contrôlés par des contrôleurs mis à sa disposition et travaillant sous les seules instructions du secrétaire général. Les contrôles des autres cabinets détenant des mandats « EIP » ont été délégués aux instances professionnelles. Le champ et les modalités de la délégation de l'exercice de ces contrôles périodiques sont énoncés dans la décision 2009-04 du 4 juin 2009 (*cf. Annexe 6.2*).

Les contrôles délégués sont effectués par des praticiens spécialisés dans les secteurs « EIP » et figurant sur une liste établie par la Compagnie nationale et soumise au Haut Conseil qui peut la modifier.

Les contrôles des « cabinets non EIP » sont effectués par des praticiens expérimentés, désignés par les instances professionnelles. Ces dernières rendent compte régulièrement au Haut Conseil de l'avancement des opérations de contrôle.

Une procédure objective d'affectation des contrôleurs praticiens et la signature d'un engagement d'indépendance vis-à-vis du cabinet qui leur a été affecté visent à garantir l'indépendance de ces derniers. En outre, le principe de dépaysement est appliqué aux contrôles des « cabinets non EIP » consistant à ne pas affecter un contrôleur praticien au contrôle d'un cabinet du ressort de la même compagnie régionale.

La décision 2009-02 précitée énonce la nécessité de prévoir les modalités du concours de l'Autorité des marchés financiers (AMF), aux contrôles périodiques des cabinets nommés auprès de personnes relevant de son autorité. Un accord a été signé le 11 janvier 2010 entre le Haut Conseil et l'Autorité des marchés financiers aux fins d'organiser ce concours (*cf. Annexe 6.3*). L'ordonnance n° 2010-76 du 21 janvier 2010 créant l'Autorité de contrôle prudentiel (ACP) a prévu une disposition qui autorise les échanges d'informations entre autorités de surveillance.

La décision 2009-02 maintient la coordination organisée entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale, instituée par la précédente décision 2007-01. Cette coordination a notamment pour objectif de disposer d'un système des contrôles cohérent et homogène quelle que soit la catégorie à laquelle appartient le cabinet. Cette coordination est requise notamment lors de la préparation du budget de l'ensemble des contrôles qui est arrêté chaque année par le Haut Conseil.

Selon les principes définis par le Haut Conseil, le contrôle périodique suit une approche globale de contrôle de cabinet.



### **Définition d'un cabinet pour les besoins du contrôle périodique**

Un cabinet au sens du contrôle périodique s'entend d'un ensemble de structures d'exercice du commissariat aux comptes inscrites, titulaires de mandats, 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. Au sein des structures identifiées, les commissaires aux comptes salariés, associés ou non associés qui y exercent leurs fonctions, sont concernés par le contrôle.

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 des signataires sur une sélection de mandats, et à s'assurer, sur cette même sélection, de l'effectivité et de l'efficacité des procédures.



### Déroulement du contrôle d'un cabinet

Le contrôle d'un cabinet comporte plusieurs phases :

- le recueil d'informations préalables auprès des cabinets ;
- l'élaboration d'un plan d'approche du contrôle ;
- la conduite des contrôles sur place ;
- la rédaction d'un pré-rapport ;
- l'organisation d'une procédure contradictoire ;
- la rédaction du rapport définitif.

Le Haut Conseil supervise les contrôles et veille à leur bonne exécution. Le secrétaire général est chargé de traiter les situations individuelles.

L'intervention du secrétariat général du Haut Conseil dans sa supervision des opérations de contrôle diffère selon le type de cabinet contrôlé.

Les contrôles des « cabinets EIP » réalisés par les contrôleurs mis à disposition du Haut Conseil sont supervisés par le secrétaire général dans le cadre de ses prérogatives attachées à la fonction de directeur des contrôleurs.

Au titre des contrôles des « cabinets EIP » délégués aux instances professionnelles, le secrétariat général intervient sous forme de revue des travaux à toutes les étapes clés des opérations de contrôle : approche du contrôle, finalisation du pré-rapport, traitement du contradictoire,

finalisation du rapport définitif. Il intervient également lors de la préparation des contrôles, et ce, en lien avec la Compagnie nationale. Il a notamment dispensé les formations aux méthodes de contrôle et vérifié l'affectation des contrôleurs. Par ailleurs, la notification des rapports individuels aux « cabinets EIP » contrôlés est effectuée par le secrétariat général du Haut Conseil.

Concernant les contrôles des « cabinets non EIP » réalisés par les instances professionnelles, le secrétaire général du Haut Conseil est destinataire des restitutions individuelles adressées aux cabinets contrôlés par les compagnies régionales. Ces restitutions individuelles comprennent le pré-rapport accompagné des annexes, la réponse du contrôlé et le rapport définitif. Il est également destinataire des axes d'amélioration préconisés aux cabinets par les compagnies régionales et est tenu informé à cette occasion des suites que les compagnies régionales envisagent de donner aux contrôles. Ces restitutions obtenues font l'objet d'un examen approfondi par le secrétariat général qui peut demander des vérifications complémentaires ou intervenir afin de s'assurer de la bonne exécution du contrôle.

À la suite des contrôles effectués, des recommandations individuelles destinées à remédier aux faiblesses identifiées sont adressées aux cabinets concernés par le secrétaire général du Haut Conseil. Lorsque ces faiblesses sont rencontrées de manière fréquente, le collège du Haut Conseil peut émettre des recommandations de portée générale.

À la suite de l'émission des recommandations, un suivi est mis en place aux fins de vérifier que les cabinets ont pris les mesures correctrices. Lorsque les faiblesses ne sont pas considérées comme majeures, les actions correctrices prises par le cabinet sont suivies dans le cadre d'un prochain contrôle périodique. En cas de déficiences relevées dans la conduite de la mission légale, un suivi du cabinet dans l'année qui suit son contrôle peut être programmé. Dans les cas les plus graves, des saisines du parquet général peuvent être faites.



## Suivi des contrôles 2008

### « Cabinets EIP »

Des recommandations individuelles ont été adressées par le secrétaire général du Haut Conseil à tous les « cabinets EIP » contrôlés au titre du programme 2008.

Ces dernières ont tout d'abord porté sur les procédures des cabinets.

Elles visaient essentiellement :

- les règles d'indépendance ;
- la formation ;
- les outils de contrôle de l'information financière.

Il a par ailleurs été rappelé à des cabinets la nécessité de disposer de moyens leur permettant d'exercer leur mission, et ce, conformément à l'article 15 du Code de déontologie. De même, il a été rappelé à certains cabinets qu'ils se devaient de respecter les obligations réglementaires (déclarations d'activité ou de mandats, demandes de dérogations, rapport de transparence).

Ensuite, elles ont eu trait à la correcte application des normes d'exercice professionnel. À ce titre, il a principalement été recommandé aux cabinets :

- de mieux appliquer la norme « audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » afin de respecter la répartition quantitative et qualitative des travaux entre co-commissaires et la revue des travaux permettant d'étayer l'opinion ;
- de matérialiser le lien entre l'analyse des risques des entités auditées, celle du contrôle interne et les procédures d'audit mises en œuvre en réponse à ces analyses en vue de mieux répondre aux exigences des normes « connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes »,

« procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques » et « planification de l'audit » ;

- de mieux justifier et documenter les diligences réalisées ;
- de mieux appliquer la norme « déclarations de la direction » ;
- d'améliorer la forme des rapports sur les comptes annuels en faisant référence aux textes réglementaires en vigueur ;
- de mieux justifier et documenter les diligences effectuées sur la qualité de l'information financière publiée.

Un plan d'amélioration a été demandé pour trois cabinets, des mesures correctrices pour deux cabinets.

Deux cabinets devaient fournir l'ensemble des explications relatives à la mise en application au sein de leur structure des dispositions de l'article L. 822-14 du Code de commerce relatives à la rotation des signataires sur les mandats d'entités d'intérêt public.

Par ailleurs, concernant deux cabinets, compte tenu de la part significative des honoraires perçus dans le cadre de la mission légale du mandat par comparaison au chiffre d'affaires total, une analyse de la situation conformément à l'application de l'article 34 du Code de déontologie leur a été demandée.

Les mesures correctrices prises par les cabinets en lien avec les recommandations émises feront l'objet d'une attention particulière lors du prochain contrôle périodique. En ce qui concerne les cabinets ayant fait l'objet de demandes spécifiques, les éléments obtenus sont en cours de traitement au jour de la rédaction de ce rapport. Leur analyse permettra de se prononcer sur l'opportunité d'un nouveau contrôle à programmer dans les plus brefs délais.



## « Cabinets non EIP »

Dans le cadre du programme 2008, une grande partie des compagnies régionales ont émis des recommandations individuelles et décidé de suivis particuliers. Le secrétariat général, excepté dans quelques cas, n'a pas remis en cause les décisions prises par les compagnies régionales.

**Le Haut Conseil s'assurera de la prise en compte par les cabinets « EIP » et « non EIP » concernés des recommandations émises.**

## Réalisation des contrôles 2009

Le Haut Conseil a arrêté un programme de contrôle pluriannuel des commissaires aux comptes visant à respecter la périodicité légale des contrôles (*cf. Annexe 6.4. décision 2009-03*). L'ensemble des « cabinets EIP » seront contrôlés avant le 31 décembre 2011 et les « cabinets non EIP » avant le 31 décembre 2013.

Ce programme a été élaboré à partir des éléments transmis par la Compagnie nationale relatifs à l'activité déclarée par les commissaires aux comptes, en distinguant « cabinets EIP » et « cabinets non EIP ».

En 2009, **167 « cabinets EIP »** ont été contrôlés selon les modalités suivantes :

**74 « cabinets EIP »** ont été contrôlés par les contrôleurs mis à la disposition du Haut Conseil. Ces cabinets détiennent des mandats d'entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé et/ou des mandats relatifs à des établissements de crédit.

**93 « cabinets EIP »** ont été contrôlés par la Compagnie nationale dans le cadre de la délégation. Ces cabinets détiennent au moins un mandat « EIP » autre que ceux visés par les contrôles mis en œuvre directement par le Haut Conseil.

Selon les informations fournies par la Compagnie nationale, **1 232 « cabinets non EIP »** ont été contrôlés en 2009. Les résultats ont été finalisés pour 842 cabinets au 30 avril 2010.

Les opérations de contrôle des « cabinets EIP » faisant l'objet d'un contrôle direct ont été lancées en avril 2009, celles concernant les « cabinets EIP » faisant l'objet d'un contrôle délégué en mai 2009. Celles des « cabinets non EIP » ont été lancées en juillet 2009.

Les contrôles effectués au cours du premier semestre 2009 ont porté sur une sélection de mandats relatifs à la certification légale des comptes de l'exercice comptable 2007. Ceux réalisés à compter du second semestre, à savoir la majorité d'entre eux, ont porté sur l'exercice 2008.

Aux fins de réaliser les opérations de « contrôle direct » des 74 « cabinets EIP », l'équipe de contrôleurs mis à disposition du Haut Conseil, constituée en début d'année 2009 de six contrôleurs expérimentés et de trois contrôleurs seniors, a été renforcée par quatre recrutements intervenus en cours d'année. À la suite de deux départs, l'effectif à la fin du mois de décembre 2009 était de **11 contrôleurs**, hormis le directeur assistant le secrétaire général du Haut Conseil. Cet effectif équivalait à **8,5 contrôleurs en année pleine** et a permis d'allouer **12 750 heures** à ces contrôles. Les contrôleurs sont issus du secteur financier, de l'expertise comptable ou du commissariat aux comptes et présentent de 10 à 30 ans d'expérience professionnelle dont une part significative en cabinet de commissariat aux comptes. De plus, certains sont spécialisés dans les domaines tels que la banque, l'assurance, les mutuelles, l'audit de sociétés cotées.

Concernant le contrôle du cabinet appartenant à un grand réseau international, il est constaté, comme l'année précédente, que les contrôleurs n'ont pas eu accès à la totalité des informations demandées, ou à tout le moins dans des conditions ne permettant pas leur exploitation, et n'ont pu conserver dans leurs dossiers de travail les copies d'un certain nombre de documents. Cette limitation à l'accès aux documents ou à leur exploitation n'a toutefois pas eu d'effet sur les vérifications effectuées sur les mandats et en particulier les diligences d'audit. En revanche, elle n'a pas permis de tester complètement l'efficacité des procédures et des processus mis en place par le cabinet. Un groupe de travail constitué avec le département des marchés financiers (DMF) de la Compagnie nationale a permis de trouver un consensus pour régler certaines difficultés pratiques, dans l'attente d'une clarification des textes prévoyant la prise de copies par les contrôleurs.

Aux fins de réaliser les contrôles délégués des 93 « cabinets EIP », **135 contrôleurs** praticiens sont intervenus. Ils ont disposé de **8 020 heures** pour effectuer les contrôles.

Les compagnies régionales ont disposé en 2009 de **580 contrôleurs** praticiens pour réaliser les contrôles des « cabinets non EIP », qui ont consacré près de **14 400 heures** aux opérations de contrôle de 2009.

## Résultats des contrôles 2009

Les résultats distinguent les « cabinets EIP » et les « cabinets non EIP ».

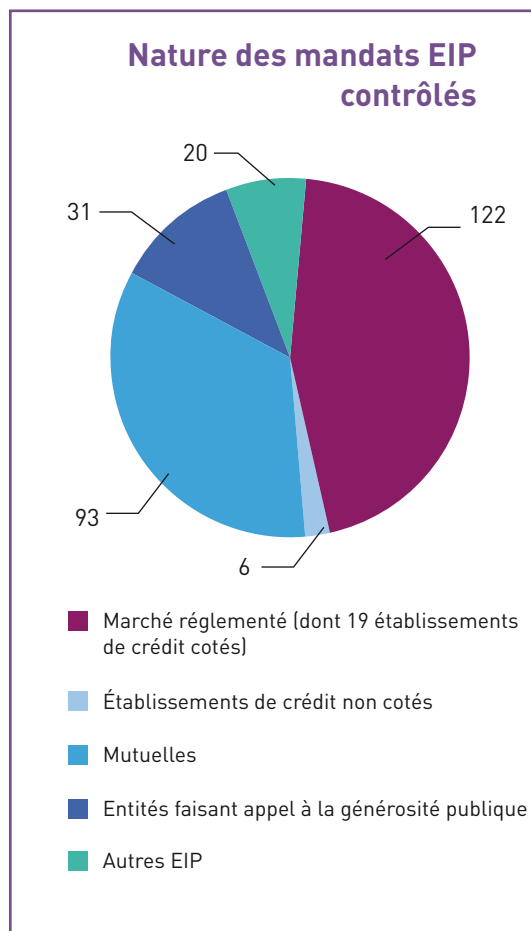
Ils portent sur le contrôle de **167 « cabinets EIP »** et de **842 « cabinets non EIP »**.

Les résultats de ces contrôles sont restitués à partir du rapport présenté par le secrétaire général du Haut Conseil et des rapports de la Compagnie nationale établis au titre des contrôles réalisés par les instances professionnelles. Ils sont présentés de manière synthétique en conservant l'anonymat des situations.

### Résultats des contrôles des « cabinets EIP »

Les **167 « cabinets EIP » contrôlés** sont constitués de **430 structures** d'exercice professionnel, détiennent un total de **22 427 mandats** dont **923 mandats** relatifs à des « EIP » et ont consacré au total **3 177 711 heures** à la certification des comptes. Parmi eux, comme l'année précédente, un « cabinet EIP » appartenant à un grand réseau et qui n'avait pas été contrôlé au cours des trois dernières années a été sélectionné.

Les contrôles ont porté sur **814 mandats** pour lesquels les cabinets ont consacré plus de **320 000 heures** d'audit (soit 10 % des heures totales d'audit de ces cabinets). Parmi ces mandats, **272** sont relatifs à des « EIP ». Plus de 20 000 heures ont été consacrées aux opérations de contrôle de ces cabinets.



### Politique, organisation et procédures du cabinet spécifiques au commissariat aux comptes

#### • Organisation et procédures

Les résultats des contrôles montrent que les cabinets contrôlés détenant des mandats d'entités d'intérêt public, bien que n'exerçant pas uniquement l'activité de commissariat aux comptes, avaient mis en place une organisation et des procédures spécifiques en vue de garantir la qualité de la mission de certification des comptes. Les procédures offrent, aux équipes opérationnelles, un cadre d'intervention qui rappelle les règles d'organisation du cabinet, décrit les principes d'exécution des missions et la façon de documenter les dossiers de travail. Les signataires des rapports d'audit et leurs collaborateurs peuvent s'appuyer sur des manuels internes, des guides, et des veilles techniques.

Le cabinet appartenant à un grand réseau s'appuie, quant à lui, sur des directions fonctionnelles, des pôles de responsabilité, des bases de données permettant d'évaluer les risques pour la conduite de la mission. Le cabinet a créé une fonction de responsable des risques en charge notamment de ceux liés à la perte d'indépendance. D'autres cabinets qui interviennent sur des mandats « EIP » ont aussi veillé au renforcement de la qualité de l'audit en nommant des responsables de la qualité au sein de leurs structures.

Il a été noté de manière positive que les cabinets dans leur ensemble s'étaient dotés d'outils méthodologiques permettant de guider la démarche du professionnel. Lorsque ces cabinets font partie d'associations techniques ou de réseaux, ils bénéficient en outre d'outils communs. Le secrétariat général a toutefois constaté, à partir des contrôles, dans un certain nombre de cas, que les outils mériteraient d'être améliorés, notamment ceux relatifs aux contrôles des comptes consolidés. De même, il a été observé que les outils n'intégraient pas systématiquement de manière explicite des rubriques de conformité aux règles d'exercice professionnel.

**Le Haut Conseil recommande  
aux cabinets d'améliorer  
en ce sens les outils  
méthodologiques guidant  
la démarche du professionnel  
en vue de renforcer la qualité  
de l'exécution de la mission  
de certification des comptes.**

#### • Ressources humaines

Il a été constaté, dans l'ensemble, que les cabinets contrôlés avaient recruté des collaborateurs qualifiés et arrivaient à conserver des équipes stables pour l'exercice des missions. Une partie des cabinets fait appel à des collaborateurs externes membres de leur réseau ou appartenant à des cabinets liés juridiquement et financièrement.

La mise à jour des connaissances des associés et des collaborateurs de ces cabinets est effective et suivie. Le contenu des formations suivies par les équipes d'audit est apparu globalement satisfaisant. Toutefois, il a été observé qu'un certain nombre de cabinets, qui intervenaient sur des mandats nécessitant des compétences particulières, soit, en raison de la spécificité du secteur des entités auditées, soit, parce que ces dernières devaient présenter leurs comptes selon le référentiel comptable IFRS, n'avaient pas suffisamment axé leur plan de formation sur ces spécificités.

**Le Haut Conseil rappelle  
aux commissaires aux comptes  
l'obligation de se maintenir  
à un niveau élevé de compétence  
en suivant une formation  
professionnelle appropriée  
à la bonne exécution de la mission  
légale, et de veiller également  
à celle de leurs collaborateurs.**

- **Prise en compte des risques d'atteinte à l'indépendance**

Les questions ayant trait à la gestion des risques et notamment ceux liés à l'atteinte de l'indépendance du cabinet ou de l'associé, voire des collaborateurs sont traitées aux moyens de procédures ou de questionnaires mis à disposition des associés. Les plus grandes structures ont mis en place des bases de données qui donnent la possibilité aux associés et intervenants principaux sur les missions d'audit de vérifier les risques d'atteinte à l'indépendance. Les cabinets recourent également à la signature annuelle de déclarations d'indépendance.

Toutefois il a été noté, notamment pour les cabinets les plus structurés, que des situations susceptibles de créer une incompatibilité n'avaient pas fait l'objet de consultations en interne et surtout de saisines du Haut Conseil. Il a été constaté que les plus petites structures formalisaient moins les procédures que les plus grandes, ce qui pouvait, quand bien même elles resteraient vigilantes, les placer en situation à risques. Le secrétaire général a d'ailleurs noté des situations susceptibles d'affecter l'indépendance des commissaires aux comptes à l'égard des entités dont ils étaient appelés à certifier les comptes. Par ailleurs, certains cabinets auraient dû mieux s'assurer que la mission légale n'était pas affectée par la réalisation de prestations autres que l'audit ou par l'importance des honoraires attachés à une mission de certification légale au regard des honoraires totaux du cabinet.

**Le Haut Conseil rappelle aux cabinets la nécessité d'être vigilants quant à l'appréciation concrète des situations porteuses des risques d'atteinte à l'indépendance, et de saisir le Haut Conseil dans des cas où le doute sur l'existence d'incompatibilités est permis. Le Haut Conseil rappelle à cet égard que le Code de déontologie prévoit qu'il doit être saisi de ces questions déontologiques, ce qui n'est pas fait de manière systématique à ce jour.**

- **Contrôle interne de qualité**

Il a été également constaté de manière positive que bon nombre de cabinets avaient instauré des processus de contrôle interne de la qualité de la mission de certification légale. Toutefois, il apparaît nécessaire que ces processus soient systématiquement mis en œuvre et formalisés lorsque la certification des comptes est relative à un mandat considéré comme étant à risque par les cabinets.

La revue indépendante existe dans près de la moitié des cabinets certifiant les comptes de sociétés cotées sur un marché réglementé ; elle est appliquée essentiellement sur ce type de mandat. Concernant les cabinets détenant moins de 50 mandats, elle s'apparente à une supervision directe des collaborateurs, sans être formalisée.

Le contrôle de qualité interne « a posteriori » est surtout mis en œuvre dans les cabinets structurés et détenant plus de 100 mandats. Il n'est pas encore généralisé, notamment dans les cabinets détenant moins de 100 mandats.

**Le Haut Conseil recommande aux cabinets qui détiennent des mandats de sociétés cotées sur le marché réglementé et d'établissements de crédit de recourir à un dispositif de contrôle de qualité interne, qui, d'une part, constitue un moyen de définir des objectifs de qualité et d'en suivre la réalisation, et d'autre part, permet aux autorités externes de surveillance de s'appuyer sur lui lors de la réalisation de ses propres contrôles.**



#### • Respect des obligations réglementaires

Il a été constaté, d'une part, encore beaucoup trop d'erreurs dans les déclarations d'activité, ce qui nuit à la connaissance de l'activité par les autorités de surveillance et ralentit considérablement les opérations de contrôle, d'autre part, des retards dans la publication des rapports de transparence et des omissions dans leur contenu. Les cabinets doivent également veiller à respecter le barème d'heures et à effectuer le cas échéant une demande de dérogation.

**Le Haut Conseil rappelle que les cabinets doivent se montrer particulièrement attentifs en vue de s'assurer du respect de l'intégralité des obligations réglementaires.**

#### Exécution de la mission légale

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

Les résultats des contrôles montrent tout d'abord que pour 747 des 814 mandats examinés, il n'a pas été observé d'insuffisances de diligences dans la conduite de la mission légale. Il a pu être noté que les procédures et outils mis en place par les cabinets, avaient été utilisés par les signataires et leurs équipes sur les mandats contrôlés et avaient contribué par suite à l'homogénéisation de la démarche d'audit et au renforcement de la qualité de la mission de certification des comptes. Cette dernière était conduite de manière satisfaisante dans le respect des normes d'exercice professionnel et des règles déontologiques.

Il apparaît néanmoins nécessaire d'apporter des améliorations sur les points qui suivent.

Le secrétaire général a constaté de manière répétée un défaut de formalisation et de documentation de la démarche d'audit. Ce défaut est patent en ce qui concerne l'analyse des risques d'audit, leur évaluation ainsi que les réponses qui sont apportées en termes de procédures d'audit mises en œuvre. Dans une moindre mesure, il a été noté que la détermination du seuil de signification n'était pas suffisamment explicitée, formalisée, voire pertinente.

Ensuite, concernant certains mandats, il est apparu que les normes d'exercice professionnel mériteraient d'être mieux appliquées. Les faiblesses relevées lors des contrôles ont trait à une formalisation insuffisante des procédures d'audit mises en œuvre, parfois à une mauvaise utilisation de ces procédures, ou encore au non-respect d'une partie des dispositions de la norme.

Les normes suivantes doivent faire l'objet d'une meilleure application par les cabinets :

- lettre de mission ;
- prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes ;
- déclarations de la direction ;
- utilisation des travaux d'un expert-comptable ;
- justification des appréciations ;
- demande de confirmation des tiers ;
- rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

Tout comme l'année précédente, il a été noté que la norme relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes n'était pas appliquée de manière totalement satisfaisante, y compris par les cabinets les plus structurés. Concernant la majorité des mandats examinés, exercés en co-commissariat aux comptes, il est apparu de manière fréquente un déséquilibre dans le budget des honoraires des commissaires aux comptes. Parfois, ce déséquilibre s'explique par la prise en compte dans le budget de travaux réalisés dans des filiales. Dans



les autres cas, il traduit un déséquilibre d'ordre qualitatif dans la répartition des travaux qui n'est pas explicité. La modification régulière de la répartition des travaux n'est pas toujours prévue. La revue croisée des travaux ou l'analyse critique de cette revue ne sont pas documentées.

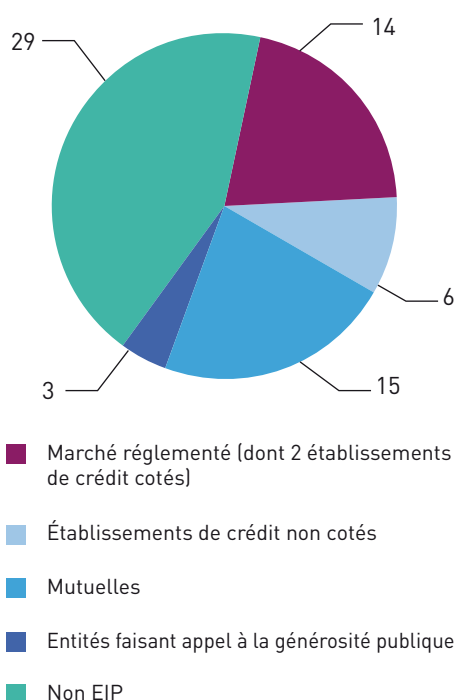
**Le Haut Conseil rappelle aux professionnels l'obligation d'appliquer complètement et de manière effective les normes d'exercice professionnel lors de l'accomplissement de leur mission légale. Il appelle l'attention des cabinets sur la nécessité de veiller à une correcte répartition des travaux dans le cadre du co-commissariat aux comptes.**

**Le Haut Conseil recommande aux professionnels de renforcer le contrôle de l'information financière fournie par les entités et de mieux documenter les diligences mises en œuvre. Il souligne l'importance de ce contrôle par les commissaires aux comptes.**

Le contrôle de 67 mandats a révélé des insuffisances dans l'accomplissement de diligences de la part des commissaires aux comptes ou des faiblesses lors de l'exécution de la mission légale qui sont de nature à remettre en cause la fiabilité de l'opinion émise. Il convient toutefois de graduer ce constat. En effet, certaines de ces insuffisances et faiblesses ne remettent pas nécessairement en cause l'opinion émise mais font obstacle à sa validation par les contrôleurs. D'autres amènent à constater des incohérences entre les diligences effectuées et l'opinion émise.

À partir des constats effectués par le secrétaire général, il a été relevé des insuffisances dans le contrôle par les commissaires aux comptes de l'information financière délivrée par les entités. Les diligences ne sont pas toujours bien mises en œuvre ou sont insuffisamment documentées. L'amélioration attendue repose sur un renforcement des outils de contrôle, qui à ce jour, sont apparus incomplets, voire absents sur cet aspect de la mission légale. Il a été noté notamment que les questionnaires de l'annexe des comptes annuels étaient incomplets. Concernant les cabinets certifiant les comptes des entités cotées sur le marché réglementé, les questionnaires de l'annexe des comptes consolidés en normes IFRS étaient parfois inexistantes. Il a également été noté pour quelques mandats que des compléments d'information étaient souhaitables pour la bonne information des tiers.

**Nature des 67 mandats**

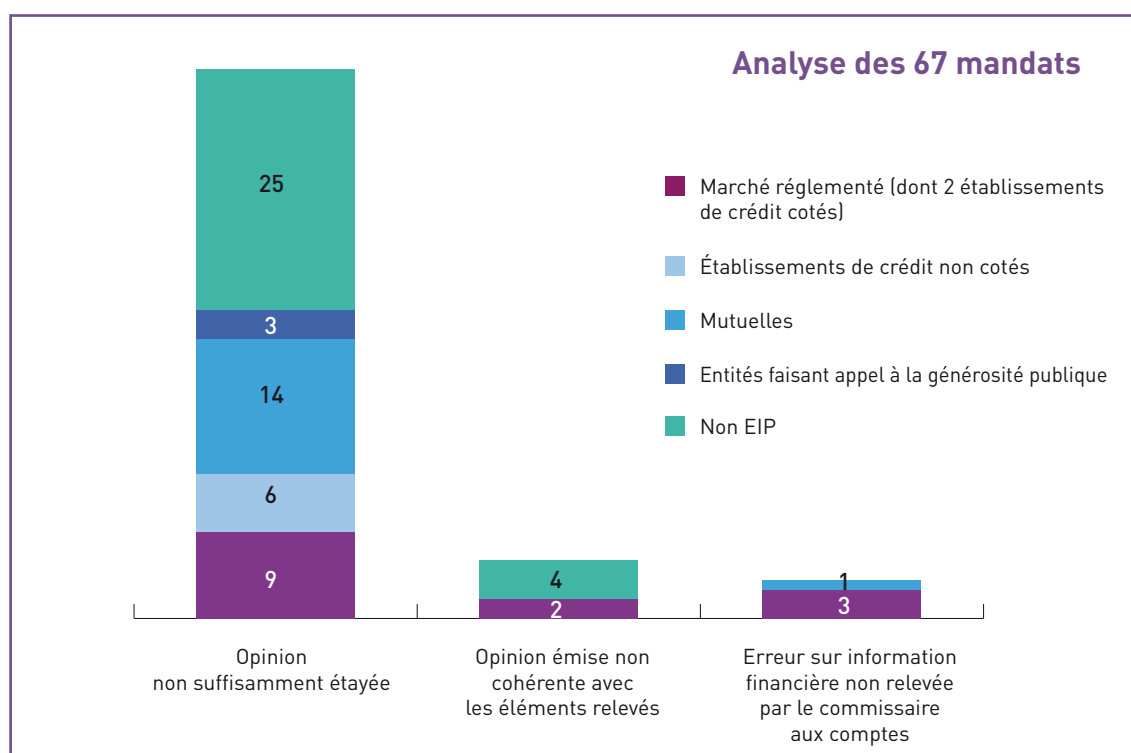


Tout d'abord, le secrétaire général a relevé pour 54 mandats, dont quatre relatifs à des sociétés cotées, que les diligences réalisées par le signataire du rapport d'audit n'étaient pas suffisantes pour étayer l'opinion émise et que seul l'accomplissement d'un nouvel audit aurait permis aux contrôleurs de conclure sur la pertinence de l'opinion délivrée, ce qui n'entre pas dans leur mission. Il a été constaté pour trois mandats concernant des sociétés cotées des insuffisances dans la documentation fournie et la démarche d'audit telle qu'elles ressortaient du dossier contrôlé. Concernant quatre mandats, le commissaire aux comptes n'a pas relevé lors de l'exécution de sa mission légale des erreurs dans l'information financière fournie par l'entité et n'en a pas tiré les conséquences quant à l'opinion émise. Enfin il a été noté pour six mandats dont deux concernant des sociétés cotées que l'opinion émise n'était pas, au vu des diligences mises en œuvre par les commissaires aux comptes, cohérente avec les éléments relevés par ces derniers.

Les 67 mandats pour lesquels des insuffisances de diligences ont été relevées dans la conduite de la mission légale sont détenus par 41 cabinets. Parmi ces cabinets, 19 ont présenté sur plusieurs mandats des insuffisances importantes dans l'accomplissement des diligences par les signataires. Dans la plupart des cas, les difficultés rencontrées s'expliquent principalement par une absence de formation suffisante dans le domaine des IFRS ou de compétences dans certains secteurs (banque ou mutuelle) ou par la faiblesse des outils de contrôle de l'annexe.

**Le Haut Conseil s'assurera de la mise en place d'un suivi concernant ces mandats afin que les professionnels concernés renforcent leurs diligences sur ces mandats et remédient aux insuffisances constatées.**

En ce qui concerne les 19 cabinets « EIP » mentionnés précédemment, des plans d'amélioration leur seront demandés.



## Recommandations individuelles

Au titre du programme réalisé en 2009, le secrétaire général du Haut Conseil adressera des recommandations individuelles aux cabinets concernés. Elles porteront sur les thèmes suivants :

- la formation des intervenants sur les missions et plus particulièrement dans les secteurs d'activité spécifiques ;
- le respect des règles d'indépendance vis-à-vis des entités auditées ;
- l'application de l'article 34 du Code de déontologie relatif au rapport entre honoraires et revenus ;
- le développement des outils méthodologiques pour contrôler les comptes consolidés ;
- la mise à jour des questionnaires au regard des normes d'exercice professionnel ;
- la revue indépendante notamment sur les mandats à risque ;
- le rapport de transparence ;
- la prévention du blanchiment et du financement du terrorisme ;
- les dérogations au barème du nombre d'heures d'audit et les déclarations d'activité.

Par ailleurs, pour certains cabinets disposant d'intervenants multiples sur les missions légales, il sera recommandé de formaliser les lignes directrices d'un guide d'exercice professionnel afin d'homogénéiser la pratique entre les différents associés signataires au sein du cabinet et de garantir un niveau de qualité équivalent pour tous les mandats du cabinet.

Il sera également recommandé aux cabinets concernés de veiller à formaliser, justifier et documenter leur démarche d'audit et les diligences effectuées et de mieux appliquer :

- la norme « lettre de mission » ;
- les normes relatives à l'évaluation du risque d'anomalies significatives et aux procédures d'audit mises en œuvre ;
- les normes relatives aux techniques de contrôle permettant de collecter des éléments de preuve suffisants en utilisant mieux les demandes de confirmation des tiers et les déclarations de la direction ;
- la norme « audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » ;
- les normes relatives au rapport de certification et à la justification des appréciations.

Il sera enfin demandé aux cabinets concernés de renforcer leur contrôle sur l'information financière délivrée par les entités auditées (contrôle des annexes notamment).

## Résultats des contrôles des cabinets non EIP

Les résultats des contrôles des cabinets non EIP portent sur **842 cabinets** ayant donné lieu à une restitution définitive en 2009. La Compagnie nationale a complété son rapport annuel des résultats relatifs à 259 cabinets contrôlés au titre du programme 2008.

Ces **1 101 cabinets** détiennent **18 482 mandats** et y consacrent **1 129 780 heures** d'audit.

Les vérifications ont concerné **2 202 dossiers de certification**. 18 760 heures ont été consacrées aux opérations de contrôle de ces 1 101 cabinets.

### Politique, organisation et procédures du cabinet spécifiques au commissariat aux comptes

#### • Organisation et procédures

Bien que la majeure partie des cabinets n'exerce pas seulement l'activité de commissaire aux comptes, il a été relevé une volonté certaine, de la part de leurs directions, d'organiser l'activité de commissariat aux comptes et de mettre en place des procédures spécifiques en vue de guider la conduite de la mission légale dans le respect de la réglementation professionnelle en vigueur.

Le degré de formalisation des procédures mises en place diffère selon la taille des cabinets. Cette formalisation se traduit principalement pour près de la moitié des cabinets par l'existence de manuels de procédures ou de guides d'exercice professionnel, de dossiers organisés et d'outils de contrôle. Il est à noter que la mise en place de procédures formalisées permettant de guider la conduite de la mission légale est généralisée auprès des cabinets détenant plus de 50 mandats mais ne l'est pas pour ceux en détenant peu. Toutefois, pour ces derniers, il a été relevé qu'une organisation, même extrêmement simplifiée et

peu formalisée, pouvait parfois s'avérer suffisante, compte tenu du faible nombre d'intervenants sur les missions de commissariat aux comptes et de la nature et de la taille des entités sur lesquelles portent ces missions. En tout état de cause les contrôles ont révélé, que, quel que soit le type de structure, il apparaît nécessaire de se doter d'outils de contrôle appropriés et de formaliser les procédures relatives à l'acceptation et au maintien des missions.

**Le Haut Conseil recommande aux cabinets, quelle que soit leur taille, de se doter d'outils méthodologiques et de formaliser des procédures appropriées guidant la démarche du professionnel en vue de renforcer la qualité de l'exécution de la mission de certification des comptes.**

#### • Ressources humaines

Pour un tiers des cabinets certifiant les comptes de moins de 100 entités, les commissaires aux comptes exercent seuls, en nom propre. Les autres cabinets disposent de collaborateurs salariés des cabinets ou de sociétés d'expertise comptable avec lesquelles ils ont des liens juridiques et financiers. Compte tenu de la pluridisciplinarité des cabinets, les collaborateurs ne consacrent pas l'intégralité de leur temps au commissariat aux comptes. L'implication importante des associés signataires dans l'exécution des mandats permet toutefois de compenser cette absence de spécialisation des collaborateurs participant à la mission légale. Les cabinets veillent, dans leur grande majorité, au suivi des formations et au maintien des connaissances des associés et des collaborateurs. Il a toutefois été noté, essentiellement pour les cabinets détenant un nombre peu important de mandats, que les formations suivies avaient été insuffisamment axées sur le domaine du commissariat aux comptes.

**Le Haut Conseil rappelle aux commissaires aux comptes l'obligation de suivre une formation professionnelle appropriée à la bonne exécution de la mission légale, et de veiller également à celle de leurs collaborateurs, et ce quel que soit le nombre de missions conduites.**

- Prise en compte des risques d'atteinte à l'indépendance

La question de l'indépendance vis-à-vis des entités auditées fait l'objet d'une attention particulière par les cabinets. Cependant, elle n'est pas toujours traitée à l'aide de procédures formalisées (absence par exemple d'attestations d'indépendance ou de questionnaire d'acceptation et de maintien des missions), notamment par les cabinets dont l'activité de commissariat aux comptes n'est pas prépondérante. Par ailleurs, quelques cas relevant d'une situation interdite au sens de l'article 10 du Code de déontologie, ou présentant des risques d'atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes ont été identifiés.

**Comme pour les « cabinets EIP », le Haut Conseil rappelle aux cabinets l'obligation de vigilance quant à l'appréciation concrète des situations porteuses de risques d'atteinte à l'indépendance. Le Haut Conseil rappelle à cet égard que le Code de déontologie prévoit qu'il doit être saisi de ces questions déontologiques, ce qui n'est pas fait de manière systématique à ce jour.**

- Respect des obligations réglementaires

Il a été relevé que les obligations déclaratives, qu'il s'agisse des déclarations d'activité ou des demandes de dérogation au barème, ne sont pas toujours respectées par les cabinets, et ce, quelle que soit la taille des cabinets.

**Le Haut Conseil rappelle également aux « cabinets non EIP » l'attention à porter au respect de l'intégralité des obligations réglementaires.**

### Exécution de la mission légale

Pour 80 % des cabinets contrôlés, il n'a pas été constaté de faiblesses significatives dans la conduite de la mission légale.

Il a toutefois été relevé, pour une grande partie des mandats examinés, la nécessité d'apporter des améliorations dans l'application de certaines normes d'exercice professionnel.

En premier lieu, la principale faiblesse constatée est relative à un défaut de formalisation et de justification de la démarche d'audit mise en œuvre. La prise de connaissance de l'entité et l'analyse des procédures de contrôle interne ainsi que l'évaluation des risques sont insuffisamment documentées. De plus, le lien entre les procédures d'audit mises en œuvre et l'évaluation des risques identifiés n'est pas clairement mis en lumière.

En second lieu, des améliorations sont attendues de la part de l'ensemble de ces cabinets en vue de respecter l'application des normes d'exercice professionnel suivantes :

- planification de l'audit ;
- documentation de l'audit des comptes ;
- demandes de confirmation des tiers ;
- rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.



Il a été par exemple relevé que les plans de mission et les programmes de travail n'étaient pas toujours adaptés au mandat contrôlé, aux spécificités de l'activité et aux risques d'audit. Concernant certains mandats, il aurait été souhaitable de mettre en œuvre des demandes de confirmation. De plus, lorsque cette technique d'audit est utilisée, l'absence de réponses ne conduit pas toujours le professionnel à utiliser des procédures alternatives. Il a également été noté que les conclusions des diligences réalisées en vue d'émettre l'opinion d'audit n'étaient pas suffisamment documentées. De même, il est apparu à certaines reprises que la rédaction des rapports du commissaire aux comptes ne respectait pas suffisamment la norme d'exercice professionnel.

Quelques cabinets ont de plus présenté des faiblesses dans l'application des normes suivantes :

- audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ;
- utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité ;
- lettre de mission ;
- anomalies significatives et seuil de signification ;
- caractère probant des éléments collectés.

Il a été ainsi observé une répartition déséquilibrée des travaux entre commissaires aux comptes ou une absence d'analyse critique des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes, une absence d'appréciation de la qualité des travaux de l'expert-comptable lorsqu'ils sont utilisés dans les travaux de certification, des insuffisances dans la détermination du seuil de signification, un défaut d'assistance à l'inventaire physique lorsque les stocks sont significatifs.

De manière plus ponctuelle, il a été relevé la nécessité de mieux utiliser la norme relative aux déclarations de la direction et de mieux appliquer la norme relative à la justification des appréciations. Il a pu être noté par exemple que certains commissaires aux comptes avaient été dispensateurs d'informations ou à l'inverse n'avaient pas justifié leur appréciation sur des éléments importants dans leur rapport de certification.

**Le Haut Conseil rappelle aux professionnels l'obligation d'appliquer de manière effective et systématique les normes d'exercice professionnel lors de l'accomplissement de leur mission légale.**

Le secrétariat général a identifié, pour 20 % des cabinets non EIP contrôlés, en grande majorité des cabinets détenant moins de 100 mandats, des insuffisances dans l'exécution de la mission légale caractérisées par des diligences insuffisantes ou une formalisation défailante des dossiers de travail qui ne permettent pas d'étayer l'opinion émise. Seul l'accomplissement d'un nouvel audit aurait permis aux contrôleurs de conclure sur la pertinence de l'opinion délivrée, ce qui n'entre pas dans leur mission.

**Le Haut Conseil s'assurera de la mise en place d'un suivi concernant ces cabinets afin que les professionnels concernés remédient aux insuffisances constatées.**



## Recommandations individuelles

Pour 2009, conformément aux préconisations émises par le comité de coordination afin de s'assurer de la cohérence des décisions prises par les compagnies régionales et par le Haut Conseil, ce dernier adressera des recommandations aux cabinets par l'intermédiaire de son secrétaire général.

De l'examen approfondi de ces rapports, il ressort que des recommandations seront adressées sur les points qui suivent.

Concernant l'organisation et les procédures spécifiques au commissariat aux comptes, il sera recommandé aux cabinets possédant une organisation peu adaptée à l'activité de commissariat aux comptes de renforcer leurs procédures en vue d'améliorer la formalisation de l'exécution de la mission légale.

Les recommandations qui seront adressées aux cabinets ont trait à :

- la formation des associés et des collaborateurs dans le domaine du commissariat aux comptes ;
- la formalisation du respect des règles d'indépendance du commissaire aux comptes et des intervenants sur la mission d'audit légal ;
- au respect des déclarations réglementaires.

Au titre de l'exécution de la mission légale, les recommandations porteront essentiellement sur les aspects suivants :

- le respect du contenu de la lettre de mission ;
- l'amélioration de la formalisation de la démarche d'audit suivie en vue de renforcer l'évaluation des risques notamment au niveau des assertions d'audit et de justifier des procédures d'audit y répondant ;
- l'adaptation du plan de mission et du programme de travail au mandat contrôlé, aux spécificités de l'activité et aux risques d'audit et la détermination du seuil de signification ;
- le renforcement de la documentation relative aux conclusions des diligences mises en œuvre ;
- une meilleure utilisation des techniques de contrôle visant à collecter des éléments de preuve suffisants telles que les demandes de confirmation des tiers, les déclarations de la direction, l'utilisation des travaux d'un expert-comptable ;
- l'application des normes d'exercice professionnel relatives au rapport de certification en vue d'améliorer la rédaction des rapports et la partie concernant la justification des appréciations.

Par ailleurs, il a été noté que des cabinets présentaient des carences en matière de documentation des dossiers de travail et ne justifiaient pas de l'accomplissement des diligences requises en vue de la certification des comptes. Ces cabinets feront l'objet d'un suivi spécifique. Certains d'entre eux ont d'ores et déjà été informés par les compagnies régionales de leur décision de réaliser un nouveau contrôle à compter de 2011.



Haut Conseil  
du Commissariat aux Comptes

---

**RAPPORT ANNUEL  
2009**

# Annexes

## • Mission et fonctionnement du Haut Conseil

Pas d'annexe

## • Activité normative

<b>Annexe 2.1.</b>	Liste des normes d'exercice professionnel au 30 avril 2010	p. 65
<b>Annexe 2.2.</b>	Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme	p. 67
<b>Annexe 2.3.</b>	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	p. 72
<b>Annexe 2.4.</b>	Norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 225-235 du Code de commerce sur le rapport du président	p. 74
<b>Annexe 2.5.</b>	Norme d'exercice professionnel relative aux travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du Code de commerce	p. 77
<b>Annexe 2.6.</b>	Délibération du Haut Conseil du commissariat aux comptes relative aux diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes dans les entreprises en difficultés	p. 80
<b>Annexe 2.7.</b>	Réponse du Haut Conseil du commissariat aux comptes à la consultation sur l'adoption des normes internationales d'audit de la Direction Générale du Marché intérieur et des Services de la Commission européenne	p. 82

## • Déontologie et indépendance

<b>Annexe 3.1.</b>	Décret n° 2010-131 du 10 février 2010 modifiant le Code de déontologie	p. 88
<b>Annexe 3.2.</b>	Avis du Haut Conseil du 2 avril 2009	p. 91
<b>Annexe 3.3.</b>	Avis du Haut Conseil du 2 juillet 2009	p. 93
<b>Annexe 3.4.</b>	Avis du Haut Conseil du 3 juillet 2009	p. 95
<b>Annexe 3.5.</b>	Avis du Haut Conseil du 6 juillet 2009	p. 97
<b>Annexe 3.6.</b>	Avis du Haut Conseil du 7 juillet 2009	p. 99
<b>Annexe 3.7.</b>	Avis du Haut Conseil du 19 novembre 2009	p. 101
<b>Annexe 3.8.</b>	Avis du Haut Conseil du 17 décembre 2009	p. 103
<b>Annexe 3.9.</b>	Avis du Haut Conseil du 15 février 2010 et du 19 février 2010	p. 105

- **Activité juridictionnelle**

Pas d'annexe

- **Relations et coopération internationales**

<b>Annexe 5.1.</b>	Liste des membres de l'EGAOB	p. 109
<b>Annexe 5.2.</b>	Liste des membres de l'IFIAR	p. 110
<b>Annexe 5.3.</b>	Communiqué du Haut Conseil du 16 octobre 2009	p. 112

- **Contrôles périodiques**

<b>Annexe 6.1.</b>	Décision 2009-02 du Haut Conseil du 9 avril 2009 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques	p. 113
<b>Annexe 6.2.</b>	Décision 2009-04 du Haut Conseil du 4 juin 2009 relative à la délégation de l'exercice des contrôles périodiques	p. 119
<b>Annexe 6.3.</b>	Accord entre le H3C et l'AMF relatif au concours de l'AMF lorsque les commissaires aux comptes soumis à un contrôle périodique sont nommés auprès de personnes relevant de son autorité	p. 127
<b>Annexe 6.4.</b>	Décision 2009-03 du Haut Conseil du 9 avril 2009 relative au programme des contrôles périodiques 2009	p. 135

- **Présentation des comptes du Haut Conseil**

<b>Annexe 7</b>	Comptes 2009	p. 137
-----------------	--------------	--------

## Annexe 2.1

Liste des normes d'exercice professionnel au 30 avril 2010

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>1. 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>2. 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>3. Des techniques de contrôle</b>		
A823.9	Caractère probant des éléments collectés	19-juil-06
A823.10	Caractère probant des éléments collectés – ( <i>applications spécifiques</i> )	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>4. 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
<b>5. Des contrôles particuliers</b>		
A823.19	Événements 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

## Annexe 2.1

Liste des normes d'exercice professionnel au 30 avril 2010

Référence Code de commerce	Intitulé de la norme homologuée	Date de signature de l'arrêté d'homologation
<b>6. De l'utilisation des travaux d'autres intervenants</b>		
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
<b>7. De l'élaboration des rapports de certification</b>		
A823.26	Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés	18-juil-07
A823.27	Justification des appréciations	06-oct-06
<b>8. De la certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1</b>		
A823.27-1	Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1	02-mars-09
<b>3. Des autres interventions du commissaire aux comptes prévues par les textes légaux et réglementaires</b>		
A823.28	Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires	29-nov-07
A823.29	Rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 225-235 du Code de commerce sur le rapport du président	20-mai-09
A823.29-1	Travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du Code de commerce	03-nov-09
<b>4. Des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes</b>		
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
<b>5. De la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme</b>		
A823.37	Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme	20-avril-10



## Annexe 2.2

Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

30 avril 2010

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 16 sur 154

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE ET DES LIBERTÉS

**Arrêté du 20 avril 2010 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme**

NOR : JUSC1010273A

Le ministre d'Etat, garde des sceaux, ministre de la justice et des libertés,

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 ministre d'Etat, garde des sceaux, ministre de la justice et des libertés, le 6 avril 2010 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 8 avril 2010,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme est homologuée dans les conditions prévues à l'article 2 du présent arrêté.

**Art. 2.** – Dans la section 3 du chapitre III du titre II du livre VIII du code de commerce (partie Arrêtés), après l'article A. 823-36, il est créé une sous-section 5 intitulée : « De la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme », dans laquelle est inséré un article A. 823-37 ainsi rédigé :

« **Art. A. 823-37.** – La norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

**NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX OBLIGATIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES À LA LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME**

#### Introduction

01. – En application de l'article L. 823-12 du code de commerce, les commissaires aux comptes mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies aux sections 2 à 7 du chapitre I<sup>er</sup> du titre VI du livre V du code monétaire et financier.

02. – La présente norme s'applique au commissaire aux comptes avant l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes et au cours de l'exercice de ce mandat, lorsqu'il intervient au titre de missions définies par la loi et de prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission.

03. – La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions des sections précitées qui concernent :

- la vigilance à l'égard de l'identification de l'entité et du bénéficiaire effectif ;
- la vigilance à l'égard des opérations réalisées par l'entité ;
- la déclaration à TRACFIN.

Elle définit, en outre, les liens éventuels entre la déclaration à TRACFIN et la révélation des faits délictueux au procureur de la République.

04. – En application de l'article R. 561-38 III du code monétaire et financier, le commissaire aux comptes met par ailleurs en œuvre les procédures et les mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies par l'autorité de contrôle qui figurent à l'annexe 8-9 du présent livre.

#### Obligations de vigilance à l'égard de l'entité et du bénéficiaire effectif

05. – Avant d'accepter le mandat, le commissaire aux comptes :

## Annexe 2.2

Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

30 avril 2010

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 16 sur 154

- identifie l'entité et, le cas échéant, le bénéficiaire effectif de la mission par des moyens adaptés et vérifie ces éléments d'identification sur présentation de tout document écrit probant, en application de l'article L. 561-5 1 du code monétaire et financier ;
- recueille par ailleurs tout élément d'information pertinent sur l'entité en application de l'article L. 561-6 du même code.

06. - Le commissaire aux comptes n'est pas soumis aux obligations de vigilance mentionnées au paragraphe 5 lorsqu'il n'existe pas de soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme et que l'entité, ou, le cas échéant, le bénéficiaire effectif, est :

- une personne mentionnée aux 1 à 6 de l'article L. 561-2 du code précité, notamment une banque, une entreprise d'assurance, une institution de retraite ou une mutuelle régie par le livre II du code de la mutualité, ou
- une société cotée dont les titres sont admis à la négociation sur au moins un marché réglementé en France ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou dans un pays tiers imposant des exigences de publicité compatibles avec la législation communautaire, figurant sur une liste arrêtée par le ministre chargé de l'économie ;
- une autorité publique ou un organisme public tel que défini à l'article R. 561-15 du code précité.

### *Identification de l'entité*

07. - Afin d'identifier l'entité, en application de l'article R. 561-5 du code précité, le commissaire aux comptes demande la communication de tout acte ou extrait de registre officiel datant de moins de trois mois constatant la dénomination, la forme juridique, l'adresse du siège social et l'identité des associés et dirigeants sociaux mentionnés aux 1 et 2 de l'article R. 123-54 du code de commerce. Dans les sociétés commerciales, le commissaire aux comptes prend connaissance des statuts et du K bis de l'entité.

Il s'entretient avec le représentant de l'entité des éléments d'identification relevés.

08. - Lorsqu'il ne peut rencontrer le représentant de l'entité, le commissaire aux comptes met en œuvre des mesures de vigilance complémentaires, parmi celles prévues à l'article R. 561-20 du code monétaire et financier.

Ces mesures peuvent notamment consister à obtenir une copie certifiée conforme des statuts ou à demander un extrait du K bis directement au greffe du tribunal de commerce.

09. - En application de l'article L. 561-8 du code précité, lorsque le commissaire aux comptes n'est pas en mesure d'identifier l'entité, il n'accepte pas le mandat.

### *Identification du bénéficiaire effectif*

10. - En application de l'article R. 561-7 du code précité, le commissaire aux comptes détermine si les éléments obtenus sur l'entité lui permettent d'identifier le bénéficiaire effectif au sens des articles R. 561-1, R. 561-2 et R. 561-3 du même code. Si tel n'est pas le cas, il demande au représentant légal de l'entité l'identité du bénéficiaire effectif et les éléments justifiant cette déclaration. Le commissaire aux comptes peut estimer nécessaire d'obtenir à ce titre une déclaration écrite du représentant légal de l'entité.

11. - Lorsqu'il n'obtient pas de réponse du représentant légal ou lorsqu'il n'obtient pas le document demandé, le commissaire aux comptes peut décider de ne pas accepter le mandat. S'il l'accepte, il prévoit de renforcer sa vigilance sur le risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme tout au long de son mandat.

12. - Outre les situations mentionnées au paragraphe 6 de la présente norme, dans lesquelles le commissaire aux comptes n'est pas soumis aux obligations de vigilance mentionnées au paragraphe 5, l'obligation d'identifier le bénéficiaire effectif est réputée satisfaite lorsque le risque de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme est faible et que l'entité est :

- une filiale d'une entité mentionnée aux 1 à 6 de l'article L. 561-2 du code précité, à la condition que la société mère atteste à la fois qu'elle vérifie que sa filiale procède à l'identification du bénéficiaire effectif et qu'elle a accès aux éléments d'identification réunis par sa filiale ;
- un organisme de placements collectifs, une société de gestion ou une société de gestion de portefeuille le représentant, agréé par l'Autorité des marchés financiers, dès lors que le commissaire aux comptes s'est assuré de l'existence de cet agrément.

### *Éléments d'information pertinents sur l'entité*

13. - Les obligations relatives au recueil des éléments pertinents sur l'entité sont réputées satisfaites par la collecte des informations prévues à l'article 13 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### *Autres obligations du commissaire aux comptes relatives à la vigilance à l'égard de l'entité et du bénéficiaire effectif*

14. - Le commissaire aux comptes conserve dans son dossier les documents relatifs à l'identité de l'entité.



## Annexe 2.2

Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

30 avril 2010

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 16 sur 154

et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif ainsi que les éléments d'information pertinents sur l'entité ou, le cas échéant, les documents établissant que l'entité remplit les conditions requises pour bénéficier des dérogations mentionnées aux paragraphes 06 et 12 de la présente norme.

Cette documentation doit permettre au commissaire aux comptes d'être en mesure de justifier, à tout moment, aux autorités de contrôle l'adéquation des mesures de vigilance qu'il a mises en œuvre aux risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.

15. – Pendant toute la durée du mandat, le commissaire aux comptes exerce une vigilance constante, adaptée aux risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, sur les éléments obtenus à l'occasion de l'acceptation du mandat en vue de conserver une connaissance adéquate de l'entité.

### Obligations de vigilance à l'égard des opérations réalisées par l'entité

16. – Lorsqu'il apprécie le caractère probant des éléments collectés à l'occasion des travaux mis en œuvre pour les besoins des missions et prestations mentionnées au paragraphe 2, le commissaire aux comptes procède à un examen attentif des opérations objet de ses contrôles, en veillant à ce qu'elles soient cohérentes avec sa connaissance de l'entité.

17. – Lorsqu'il s'agit d'opérations particulièrement complexes ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite, le commissaire aux comptes effectue un examen renforcé qui consiste à se renseigner auprès de l'entité sur l'origine et la destination des fonds ainsi que sur l'objet de l'opération et l'identité de la personne qui en bénéficie.

### Obligations de déclaration à TRACFIN

18. – À l'issue de l'examen des opérations réalisé dans le cadre des dispositions des paragraphes 16 et 17 ci-dessus, en application du I de l'article L. 561-15 du code monétaire et financier, le commissaire aux comptes déclare à TRACFIN :

- les opérations portant sur des sommes dont il sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction, hors fraude fiscale, passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement du terrorisme ;
- les sommes ou opérations dont il sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une fraude fiscale, uniquement lorsqu'il est en présence d'au moins un critère défini par le décret n° 2009-874 du 16 juillet 2009.

19. – La déclaration à TRACFIN est effectuée par le ou les signataires du rapport sur les comptes. Elle est établie par écrit ou peut être orale. Dans ce dernier cas, elle est recueillie par TRACFIN en présence du déclarant et est accompagnée de la remise de toute pièce ou document justificatif venant à son appui.

20. – Lorsque le commissaire aux comptes est une personne morale et que les rapports sont signés à la fois par le représentant de la société de commissaire aux comptes et par celui ou ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants qui ont participé à l'établissement des rapports, la déclaration est signée par l'ensemble de ces signataires.

En cas de désaccord, la déclaration peut être effectuée par un seul d'entre eux. Il en va de même lorsque la mission est réalisée par plusieurs commissaires aux comptes.

21. – La déclaration à TRACFIN comporte les indications prévues au I de l'article R. 561-31 du code précité :

- l'identification et les coordonnées du déclarant ;
- les éléments d'identification et de connaissance de l'entité et, le cas échéant, du bénéficiaire effectif ;
- la mission légale confiée ;
- le descriptif des opérations concernées ;
- les éléments d'analyse qui ont conduit le commissaire aux comptes à accepter la mission ;
- les pièces ou documents justificatifs utiles à son exploitation par TRACFIN.

22. – En application de l'article R. 561-25 du code précité, le déclarant reçoit, sauf indication contraire de sa part, l'accusé de réception de la déclaration effectuée et répond à toute demande de TRACFIN.

23. – Lorsqu'il a effectué une déclaration, le commissaire aux comptes porte par la suite à la connaissance de TRACFIN toute information de nature à infirmer, conforter ou modifier les éléments contenus dans cette déclaration.

24. – Lorsque le commissaire aux comptes est une personne morale, son dirigeant peut, en application du III de l'article R. 561-23 du code précité, prendre l'initiative de déclarer lui-même, dans des cas exceptionnels, une opération lui paraissant devoir l'être. Cette déclaration est confirmée, dans les meilleurs délais, par le déclarant.

25. – La déclaration à TRACFIN est confidentielle. Il est interdit, sous peine des sanctions prévues à l'article L. 574-1 du code précité, de porter à la connaissance de l'entité ou de tiers l'existence et le contenu de la déclaration, à l'exception du Haut Conseil du commissariat aux comptes. Le commissaire aux comptes ne fait pas figurer la déclaration dans son dossier.

26. – Les informations mentionnées à l'article L. 561-20 du code précité sont communiquées lorsque les conditions suivantes sont réunies :



## Annexe 2.2

Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

30 avril 2010

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 16 sur 154

- les informations divulguées sont nécessaires à l'exercice, au sein du réseau ou de la structure d'exercice professionnel, de la vigilance en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et seront exclusivement utilisées à cette fin ;
- les informations ne sont échangées qu'entre personnes soumises à l'obligation de déclaration prévue à l'article L. 561-15 du même code dans le pays où elles exercent ;
- le traitement des informations réalisé dans ce pays garantit un niveau de protection suffisant de la vie privée et des droits fondamentaux des personnes.

### Liens éventuels entre la déclaration à TRACFIN et la révélation des faits délictueux au procureur de la République

27. - Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance d'opérations dont il sait qu'elles portent sur des sommes qui proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou qui participent au financement du terrorisme, il procède à une déclaration à TRACFIN et révèle concomitamment les faits délictueux au procureur de la République, en application du deuxième alinéa de l'article L. 823-12 du code de commerce.

28. - Lorsque le commissaire aux comptes n'a que des soupçons ou de bonnes raisons de soupçonner que des opérations portent sur des sommes qui proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou qui participent au financement du terrorisme, il procède uniquement à la déclaration à TRACFIN. En effet, à ce stade, le commissaire aux comptes ne sait pas si ses soupçons sont fondés car il ne dispose pas d'élément tangible.

Les soupçons ne constituent pas des faits délictueux au sens de l'article L. 823-12, deuxième alinéa, du code de commerce ou des irrégularités au sens des articles L. 823-12, premier alinéa, et L. 823-16 (3°) du même code.

29. - Lorsqu'il a déclaré des soupçons, le commissaire aux comptes réapprécie tout au long de sa mission les éléments déclarés dès lors qu'il a connaissance d'informations venant renforcer ou infirmer ses soupçons et en tire les conséquences éventuelles au regard de ses obligations de révélation. Cela peut notamment être le cas lorsqu'il est éventuellement informé par la suite de la transmission par TRACFIN d'éléments au procureur de la République alors qu'il n'a pas été lui-même amené à faire une telle démarche. »

**Art. 3. -** Après l'annexe 8-8 de la partie « arrêtés » du code de commerce, il est créé une annexe 8-9 ainsi rédigée :

### \* ANNEXE 8-9

#### (ANNEXE À L'ARTICLE A. 823-37)

#### DÉCISION DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES RELATIVE AUX PROCÉDURES ET MESURES DE CONTRÔLE INTERNE EN MATIÈRE DE LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME

Séance du 14 janvier 2010

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a défini comme suit les procédures et mesures de contrôle interne que les commissaires aux comptes mettent en place en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, en application des dispositions de l'article R. 561-38 du code monétaire et financier.

1. Les commissaires aux comptes mettent en place, au sein de la structure d'exercice professionnel dans laquelle ils exercent, qu'elle soit en nom propre ou sous forme de société, des systèmes d'évaluation et de gestion des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme, en application de l'article L. 561-32 du code monétaire et financier.

2. Chaque structure d'exercice professionnel désigne le ou les membres de la direction responsables de la mise en place et du suivi de ces systèmes d'évaluation et de gestion des risques ainsi que des procédures correspondantes.

3. Chaque structure d'exercice professionnel désigne un correspondant en charge de diffuser les informations utiles en la matière émanant de TRACFIN et du Haut Conseil du commissariat aux comptes, et met à sa disposition les moyens appropriés pour ce faire.

4. Le commissaire aux comptes assume lui-même le rôle de correspondant et de responsable de la mise en place et du suivi des systèmes et des procédures lorsqu'il exerce en nom propre.

5. Chaque structure d'exercice professionnel élabore et tient à jour une classification des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme attachés aux mandats, en fonction des caractéristiques des entités, et notamment en fonction des activités exercées par ces entités, de la localisation de ces activités, de la forme juridique et de la taille de ces entités.

6. Les procédures relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme mises en place au sein de la structure d'exercice professionnel par les commissaires aux comptes, portent sur :

a) L'évaluation des risques de blanchiment et de financement du terrorisme au sein de l'entité qui les sollicite ou pour laquelle ils interviennent, au regard de la classification élaborée ;

## Annexe 2.2

Norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

30 avril 2010

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 16 sur 154

b) La mise en œuvre des mesures de vigilance lors de l'acceptation et lors de l'exercice du mandat, dans le respect des normes d'exercice professionnel ;

c) La conservation, pendant la durée légale, des pièces relatives à l'identification de l'entité et du bénéficiaire effectif ;

d) Les modalités d'échanges d'informations au sein des structures d'exercice professionnel et des réseaux, dans les conditions définies aux articles L. 561-20 et L. 561-21 du code monétaire et financier ;

e) Le respect de l'obligation de déclaration individuelle à TRACFIN ;

f) La mise en œuvre de procédures de contrôle périodique et permanent des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.

7. Les commissaires aux comptes prennent en compte, dans le recrutement de leurs collaborateurs, les risques au regard de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

8. Ils assurent l'information et la formation de leurs collaborateurs sur les obligations liées à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, et sur les procédures mises en place au sein de la structure d'exercice professionnel. Ils déterminent la fréquence de la mise à jour des connaissances des collaborateurs selon l'évolution de la réglementation et des procédures applicables. »

**Art. 4. –** Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 20 avril 2010.

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



## Annexe 2.3

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

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 2.3

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

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. Événements 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 2.4

Norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 225-235 du Code de commerce sur le rapport du président

4 juin 2009

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 16 sur 109

### Décrets, arrêtés, circulaires

#### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

**Arrêté du 20 mai 2009 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 225-235 du code de commerce sur le rapport du président**

NOR : JUSC0904801A

La garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, et 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 3 février 2009 ;

Vu l'avis de l'Autorité des marchés financiers en date du 16 mars 2009 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 30 avril 2009,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 225-235 du code de commerce sur le rapport du président est homologuée.

**Art. 2.** – L'article A. 823-29 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. A. 823-29. – La norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 225-235 du code de commerce sur le rapport du président, homologuée par la garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

**NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AU RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES ÉTABLI EN APPLICATION DE L'ARTICLE L. 225-235 DU CODE DE COMMERCE SUR LE RAPPORT DU PRÉSIDENT**

#### *Introduction*

01. En application de l'article L. 225-235 du code de commerce, le commissaire aux comptes :

- présente, dans un rapport joint à son rapport général ou, le cas échéant, à son rapport sur les comptes consolidés ses observations sur le rapport du président visé aux articles L. 225-37 et L. 225-68 du code de commerce, pour celles des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- atteste l'établissement des autres informations requises aux articles L. 225-37 et L. 225-68 du code de commerce devant figurer dans le rapport du président.

02. Ces dispositions s'appliquent à tout commissaire aux comptes qui exerce sa mission de certification dans une société anonyme ou une société européenne dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé.

03. La présente norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'établissement par le commissaire aux comptes de son rapport sur le rapport du président.

#### *Rappel des obligations du président et de la société*

04. En application des articles L. 225-37 et L. 225-68 du code de commerce, le président du conseil d'administration ou le président du conseil de surveillance rend compte dans un rapport à l'assemblée générale, joint au rapport du conseil d'administration ou du directoire, des éléments suivants :

- la composition, les conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, selon le cas, ainsi que les procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par la société, en détaillant notamment celles de ces procédures qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière pour les comptes sociaux et, le cas échéant, pour les comptes consolidés ;



## Annexe 2.4

Norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 225-235 du Code de commerce sur le rapport du président

8 juin 2009

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 16 sur 109

- les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général ;
- lorsque la société se réfère volontairement à un code de gouvernement d'entreprise élaboré par les organisations représentatives des entreprises, les dispositions qui ont été écartées et les raisons pour lesquelles elles l'ont été ainsi que le lieu où ce code peut être consulté ;
- si la société ne se réfère pas à un tel code, les règles retenues en complément des exigences requises par la loi et les raisons pour lesquelles la société a décidé de n'appliquer aucune disposition d'un code de gouvernement d'entreprise ;
- les modalités particulières relatives à la participation des actionnaires à l'assemblée générale, le rapport pouvant procéder par renvoi aux dispositions des statuts qui prévoient ces modalités.

Dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, ce rapport présente en outre les principes et les règles arrêtés par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance pour déterminer les rémunérations et avantages de toute nature accordés aux mandataires sociaux et mentionne la publication des informations prévues par l'article L. 225-100-3 du code de commerce relatives aux éléments susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique.

05. Ce rapport est approuvé par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance et est rendu public.

### *Diligences relatives aux informations dans le rapport du président sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière*

06. Les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière s'entendent de celles qui permettent à la société de produire, dans des conditions de nature à pouvoir en garantir la fiabilité, les comptes et les informations sur la situation financière et sur ces comptes. Ces informations sont celles extraites de comptes intermédiaires ou des comptes annuels ou consolidés, ou celles qui peuvent être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

07. L'intervention du commissaire aux comptes ne consiste pas à porter une appréciation sur les procédures de contrôle interne en tant que telles mais à apprécier la sincérité des informations contenues dans le rapport du président sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes :

- prend connaissance des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière sous-tendant les informations présentées dans le rapport du président et consulte la documentation existante ;
- prend connaissance des travaux qui ont permis d'élaborer ces informations et consulte la documentation existante ;
- détermine si les déficiences majeures du contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière qu'il aurait relevées dans le cadre de sa mission font l'objet d'une information appropriée dans le rapport du président.

08. Lorsque, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes relève dans le rapport du président des informations sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière qui ne correspondent pas à ses propres constatations ou lorsque ces informations ne sont pas sincères ou sont insuffisamment justifiées, il s'entretient avec le président à l'effet d'obtenir les modifications qu'il estime nécessaires. A défaut d'obtenir satisfaction, il formule, dans son rapport, les observations qu'il estime nécessaires.

Ces observations peuvent notamment porter sur :

- la description donnée des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- l'absence d'éléments disponibles lui permettant d'apprécier certaines informations contenues dans le rapport du président ;
- l'omission de déficiences majeures du contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière qu'il aurait relevées dans le cadre de sa mission.

09. Lorsque le commissaire aux comptes est conduit à formuler des observations dans son rapport, il les porte à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé agissant sous la responsabilité exclusive et collective de ces organes.

### *Diligences relatives aux autres informations*

10. Le commissaire aux comptes vérifie que les informations, autres que celles portant sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, requises aux articles L. 225-37 et L. 225-68 du code de commerce figurent dans le rapport du président. Si tel n'est pas le cas, il s'entretient avec le président à l'effet d'obtenir les compléments qu'il estime nécessaires. A défaut d'obtenir ces compléments, il signale dans son rapport l'irrégularité constituée par l'absence de certaines de ces informations.

11. Le commissaire aux comptes n'a pas à vérifier la sincérité des informations, autres que celles portant sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et



## Annexe 2.4

Norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes établi en application de l'article L. 225-235 du Code de commerce sur le rapport du président

4 juin 2009

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 16 sur 109

financière, contenues dans le rapport du président, que ces informations soient requises par les articles L. 225-37 et L. 225-68 du code de commerce ou non ; notamment, il n'a pas à prendre connaissance des travaux qui ont permis d'élaborer ces autres informations ni de la documentation disponible.

Sa lecture du rapport du président lui permet toutefois de relever, le cas échéant, les informations qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes. Dans une telle situation, il s'entretient avec le président à l'effet d'obtenir les modifications qu'il estime nécessaires. A défaut d'obtenir satisfaction, le commissaire aux comptes formule une observation dans son rapport sur le caractère manifestement incohérent de ces autres informations.

### *Rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du président*

12. Le rapport du commissaire aux comptes comporte les mentions suivantes :

- un intitulé ;
- le destinataire du rapport ;
- un paragraphe d'introduction comportant le rappel de sa qualité de commissaire aux comptes, les objectifs de son intervention et le texte de loi applicable, l'identification du rapport du président et l'exercice concerné.

Dans une partie relative aux informations concernant les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière :

- un paragraphe comportant une description des diligences qu'il a mises en œuvre conformément aux normes d'exercice professionnel ;
- une conclusion sous la forme d'observations, ou au contraire d'absence d'observations, à exprimer sur les informations contenues dans le rapport du président portant sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Dans une partie relative aux autres informations :

- une attestation de l'établissement des autres informations requises aux articles L. 225-37 et L. 225-68 du code de commerce ou, à défaut, le signalement de l'irrégularité constituée par l'absence de certaines de ces informations ;
- le cas échéant, ses observations sur le caractère manifestement incohérent des autres informations ;
- la date du rapport ;
- l'adresse et l'identification du (des) signataire(s) du rapport.

13. Lorsque le président n'établit pas le rapport prévu par les dispositions légales précitées, ou ne rend pas compte dans ce rapport des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, le commissaire aux comptes formule, dans le rapport prévu à l'article L. 225-235 du code de commerce, une observation traduisant son impossibilité de conclure et mentionne l'irrégularité correspondante ainsi relevée.

### *Hypothèse d'un rapport du président comportant une évaluation des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière*

14. Le commissaire aux comptes met en œuvre, sur les informations portant sur l'évaluation des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, les diligences prévues dans la présente norme. En outre :

- il prend connaissance du processus d'évaluation mis en place ainsi que de sa documentation ;
- et apprécie la qualité et le caractère suffisant de la documentation existante.

15. Le cas échéant, le commissaire aux comptes formule dans son rapport, au titre des informations portant sur l'évaluation des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, les observations prévues dans la présente norme, qui peuvent, en outre, être relatives :

- à l'appréciation portée par le président sur l'adéquation et l'efficacité des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- aux raisons pour lesquelles les diligences qu'il a mises en œuvre conformément à la présente norme ne lui permettent pas de se prononcer sur ces informations. »

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

Fait à Paris, le 20 mai 2009.

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

## Annexe 2.5

Norme d'exercice professionnel relative aux travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du Code de commerce

27 novembre 2009

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 4 sur 145

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE ET DES LIBERTÉS

**Arrêté du 3 novembre 2009 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du code de commerce**

NOR: JUSC0924543A

La ministre d'Etat, garde des sceaux, ministre de la justice et des libertés,

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 ministre d'Etat, garde des sceaux, ministre de la justice et des libertés, le 15 juillet 2009 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 1<sup>er</sup> octobre 2009,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative aux travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du code de commerce est homologuée dans les conditions prévues à l'article 2 du présent arrêté.

**Art. 2.** – A la sous-section 3 de la section 3 du chapitre III du titre II du livre VIII de la partie Arrêtés du code de commerce, il est ajouté un article A.823-29-1 ainsi rédigé :

« **Art. A. 823-29-1.** – La norme d'exercice professionnel relative aux travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

**"NORME D'EXERCICE PROFESSIONNEL RELATIVE AUX TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIFS AU RAPPORT DE GESTION ET AUX AUTRES DOCUMENTS ADRESSÉS AUX MEMBRES DE L'ORGANE APPELÉ À STATUER SUR LES COMPTES EN APPLICATION DE L'ARTICLE L. 823-10 DU CODE DE COMMERCE**

#### Introduction

01. En application des articles L. 820-1 et L. 823-10 alinéas 2 et 3 du code de commerce, le commissaire aux comptes vérifie, dans toutes les personnes et entités, la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de tout organe de direction, et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels. Dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou qui sont contrôlées au sens de l'article L. 233-16 par une telle société, il atteste spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.

Il vérifie, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

02. En application de l'article R. 823-7 (2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup>) , dans son rapport à l'assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes fait état de ses observations sur la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données dans le rapport de gestion de l'exercice et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière de la société et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation et atteste spécialement l'exactitude et la sincérité des informations mentionnées aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1.

03. La présente norme a pour objet de définir les diligences que le commissaire aux comptes met en œuvre afin de :



## Annexe 2.5

Norme d'exercice professionnel relative aux travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du Code de commerce

27 novembre 2009

JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE FRANÇAISE

Tome 4 sur 145

- vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
- vérifier, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe ;
- vérifier, le cas échéant, l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social.

04. Elle définit également les principes relatifs à la formulation, par le commissaire aux comptes, de ses observations.

05. Les diligences du commissaire aux comptes sur les documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes, ou mis à leur disposition, portent sur les documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés, que ces documents soient :

- prévus par les textes légaux ou réglementaires applicables à l'entité ;
- prévus par les statuts de l'entité ;
- ou établis à l'initiative de l'entité et communiqués au commissaire aux comptes avant la date d'établissement de son rapport.

06. Les informations présentées dans le rapport de gestion et dans les autres documents relatifs à la situation financière et aux comptes annuels ou consolidés adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sont classées en trois catégories pour les besoins de la norme :

- les informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés ;
- les informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social prévues aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 ;
- les autres informations.

### **Travaux relatifs aux informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés**

07. Les informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés, sont celles extraites des comptes ou celles qui peuvent être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes. Ces informations peuvent être constituées de données chiffrées ou de commentaires et précisions portant sur ces comptes.

08. Il en est ainsi, à titre d'exemple, des informations suivantes :

- répartition du chiffre d'affaires par produits ;
- détail de l'évolution de certaines charges ;
- ratios d'endettement et autres ratios financiers ;
- résultat opérationnel de chaque unité de production ;
- décomposition par date d'échéance des soldes des dettes à l'égard des fournisseurs, telle que prévue par le code de commerce.

09. Le commissaire aux comptes vérifie que ces informations reflètent la situation de l'entité et l'importance relative des événements enregistrés dans les comptes telles qu'il les connaît à la suite des travaux menés au cours de sa mission.

10. Il vérifie que chaque information significative concorde avec les comptes dont elle est issue ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

### **Travaux relatifs aux informations prévues aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1**

11. Dans les cas où l'entité fournit les informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social, ainsi qu'aux engagements consentis en leur faveur, prévues à l'article L. 225-102-1, le commissaire aux comptes en vérifie l'exactitude et la sincérité.

A cet effet, il vérifie que les informations concordent avec les comptes ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

12. Lorsque des rémunérations, avantages ou engagements sont versés ou consentis par d'autres entités, il vérifie que les informations fournies dans le rapport de gestion concordent avec les éléments recueillis par l'entité auprès de ces entités.

### **Travaux relatifs aux autres informations**

13. Les autres informations s'entendent de celles :

- qui ne sont pas extraites des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés ou qui ne peuvent pas être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes ;
- ou qui ne relèvent pas des trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1.



## Annexe 2.5

Norme d'exercice professionnel relative aux travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du Code de commerce

27 novembre 2009

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 4 sur 145

14. Le commissaire aux comptes n'a pas à vérifier les autres informations figurant dans le rapport de gestion et dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes. Sa lecture de ces autres informations lui permet toutefois de relever, le cas échéant, celles qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes.

15. Lorsqu'il procède à cette lecture, le commissaire aux comptes exerce son esprit critique en s'appuyant sur sa connaissance de l'entité, de son environnement et des éléments collectés au cours de l'audit et sur les conclusions auxquelles l'ont conduit les contrôles qu'il a menés.

### Autres travaux

16. Le commissaire aux comptes vérifie que le rapport de gestion et les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes comprennent toutes les informations requises par les textes légaux et réglementaires et, le cas échéant, par les statuts.

### Formulation des conclusions

17. Lorsque, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes relève, dans le rapport de gestion ou dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes :

- des informations sur la situation financière et les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés qui ne concordent pas avec les comptes ou qui ne peuvent pas être rapprochées des données ayant servi à l'établissement de ces comptes, ou qui ne sont pas sincères ;
- des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social prévues aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 qui ne sont pas exactes ou qui ne sont pas sincères ;
- des incohérences manifestes dans les autres informations ;
- l'omission d'informations prévues par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts,

il les porte à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé agissant sous la responsabilité exclusive et collective de ces organes, dans le cadre des obligations prévues par l'article L. 823-16.

18. A défaut de modifications par l'organe compétent, le commissaire aux comptes apprécie si les inexactitudes relevées sont susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des comptes sur l'entité ou sur son fonctionnement, ou leur prise de décision. Si tel est le cas, il rend compte de ses travaux en appliquant les dispositions des paragraphes 21 et 22 de la norme relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés. Les conclusions sont exprimées dans la troisième partie du rapport, sous forme d'observation ou d'absence d'observation. En outre, dans la troisième partie de son rapport, il atteste spécialement l'exactitude et la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés à chaque mandataire social, fournies en application des dispositions du code de commerce.

19. Les motifs conduisant à la formulation de réserves dans la première partie du rapport sur les comptes, ou à un refus de certification desdits comptes, ont dans la plupart des cas une incidence sur la sincérité des informations sur la situation financière et les comptes. Le cas échéant, le commissaire aux comptes en fait mention dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels ou de son rapport sur les comptes consolidés, sous forme d'observation.

20. Lorsque des informations prévues par les textes légaux et réglementaires ou par les statuts sont omises, le commissaire aux comptes signale cette irrégularité dans la troisième partie de son rapport sur les comptes. Il en est de même en l'absence de rapport de gestion ou d'autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes prévus par les textes légaux ou réglementaires ou par les statuts." »

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

Fait à Paris, le 3 novembre 2009.

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

## Annexe 2.6

Délibération du Haut Conseil du commissariat aux comptes relative aux diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes dans les entreprises en difficultés

Le 5 juin 2009

***Délibération du Haut Conseil du commissariat aux comptes  
Diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes  
dans les entreprises en difficultés***

***Séance du 30 avril 2009***

Dans le cadre de la concertation organisée avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes préalablement à l'élaboration de normes d'exercice professionnel, le Haut Conseil a examiné les interventions directement liées à la mission du commissaire aux comptes dans un contexte d'entreprises en difficultés. Il a, au cours de cet examen, auditionné des représentants des entreprises, des commissaires aux comptes et des présidents de tribunaux de commerce.

A la suite de ces travaux, les conclusions du Haut Conseil sont les suivantes.

1. Il entre dans la mission légale du commissaire aux comptes de mettre en œuvre des diligences particulières lorsque l'entité se trouve confrontée à des faits de nature à compromettre la continuité de son exploitation, en application des articles L.234-1 et L.234-2 du code de commerce, traitant de la procédure d'alerte.
2. La norme d'exercice professionnel relative à la continuité d'exploitation définit par ailleurs les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre pour apprécier si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié et prévoit que le commissaire aux comptes doit tirer dans son rapport les conséquences de la traduction dans les comptes des éléments susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation qu'il aurait identifiés.
3. Le Haut Conseil relève que le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser pour l'entité dont il certifie les comptes, conformément aux normes d'exercice professionnel relatives aux diligences directement liées à la mission déjà homologuées :
  - des attestations portant sur des informations ayant un lien avec la comptabilité ou les données sous tendant cette dernière ;
  - des audits sur des informations financières ;
  - des examens limités d'informations financières ;
  - des consultations sur les comptes ou l'information financière ;
  - des constats à l'issue de procédures convenues sur des sujets déterminés en lien avec les comptes.



## Annexe 2.6

Délibération du Haut Conseil du commissariat aux comptes relative aux diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes dans les entreprises en difficultés

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

Ces diligences peuvent être réalisées à la demande de l'entité, indépendamment de la situation à laquelle elle fait face et indépendamment du fait qu'elle rencontre ou non des difficultés.

Il n'est par conséquent pas nécessaire de prévoir une nouvelle norme pour que le commissaire aux comptes puisse réaliser ce type de diligences pour des entités confrontées à des difficultés.

4. En complément, le Haut Conseil relève que l'entité en difficultés pourrait souhaiter consulter son commissaire aux comptes dans le cadre de l'élaboration d'informations financières à caractère prévisionnel, à condition que les diligences mises en œuvre ne conduisent pas le commissaire aux comptes à se prononcer par la suite sur des données qu'il aurait contribué à élaborer. L'objet de telles diligences ne saurait toutefois se limiter aux entreprises en difficultés. Aussi, le Haut Conseil estime que de telles diligences pourraient trouver leur place dans le cadre d'un amendement de normes existantes.

*Philippe STEING*

*Secrétaire Général*

*Christine THIN*

*Présidente*

## Annexe 2.7

Réponse du Haut Conseil du commissariat aux comptes à la consultation sur l'adoption des normes internationales d'audit de la Direction Générale du Marché intérieur et des Services de la Commission européenne

Le 14 octobre 2009

**Réponse du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
à la consultation sur l'adoption des normes internationales d'audit  
de la Direction Générale du Marché Intérieur et des Services  
de la Commission Européenne**

Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes accueille favorablement l'initiative de la Direction Générale du Marché Intérieur et des Services de procéder à une consultation sur le sujet de l'adoption des normes internationales d'audit ISA.

Le Haut Conseil est notamment en charge d'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles et d'émettre un avis sur les normes d'exercice du commissariat aux comptes. Il souhaite apporter une contribution écrite à cette consultation, en sa qualité d'autorité publique française de supervision de la profession de commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil souscrit au principe d'une adoption de normes communes de contrôle légal des comptes en Europe. Il attire toutefois l'attention de la Commission sur les points de vigilance qui suivent, en réponse aux questions figurant dans le document de consultation.

**Question (1) L'acceptation des normes ISA sur le plan international est-elle suffisamment démontrée?**

L'acceptation des normes ISA au plan international peut être présumée du fait du grand nombre de pays se fondant actuellement sur ce référentiel.

Ainsi, après analyse de sa pertinence et approbation par le Haut Conseil de la démarche d'audit proposée par l'IAASB, les normes d'audit françaises en vigueur à ce jour ont été élaborées en tenant compte des dispositions issues des normes internationales ISA. Les principes en ont été repris dans la mesure où ils étaient comparables avec les textes légaux et réglementaires nationaux. La plupart des principes développés dans les normes ISA sont donc d'application obligatoire pour la certification des comptes et sont acceptés en France.

La forme antérieure des normes ISA, avant leur réécriture sous une forme « clarifiée » ne pouvait pas être intégrée dans le système des textes français, qui donne une valeur réglementaire aux normes définissant les diligences du commissaire aux comptes. Aussi, la clarification des normes ISA, ayant pour objet de distinguer précisément d'une part, les obligations à respecter par les commissaires aux comptes et d'autre part, les éléments contextuels ou applicatifs, est une évolution allant dans le sens des demandes du régulateur français.

Toutefois, il convient de relever que les normes ISA introduites récemment, notamment la norme ISA 265, ou les nouveautés qui ont pu être introduites via la clarification des normes ne bénéficient pas, au moment de leur introduction, d'une « acceptation » internationale automatique.



## Annexe 2.7

Réponse du Haut Conseil du commissariat aux comptes à la consultation sur l'adoption des normes internationales d'audit de la Direction Générale du Marché intérieur et des Services de la Commission européenne

### **Question (2) Quel degré d'importance attachez-vous au fait que la Commission puisse modifier les normes?**

Le Haut Conseil considère qu'il est impératif de prévoir, comme le fait la directive européenne sur le contrôle légal des comptes, la possibilité de déroger, au niveau européen, à des choix arrêtés par un organisme privé émanant des représentants la profession d'auditeur. Cette faculté est une condition indispensable à la prise en compte de l'intérêt public européen dans les normes d'audit applicables dans l'Union.

L'organisation actuelle du processus d'élaboration des normes par l'IAASB et la gouvernance mise en place au sein de l'IFAC, ne sont pas suffisantes pour garantir la prise en compte de l'intérêt public européen.

Aussi, un examen norme par norme est nécessaire, afin que la Commission utilise si nécessaire, la faculté d'amendement préalable à une adoption. Ainsi, par exemple, les dispositions des normes qui ont pour effet de créer des obligations pour les entreprises, qui ne sont pas le reflet des législations nationales ou européenne, ne sauraient être retenues dans le référentiel européen d'audit.

Il est souhaitable, néanmoins, pour améliorer l'harmonisation internationale, de favoriser une prise en compte en amont, par l'IAASB, des modifications estimées nécessaires par les États européens. Celles-ci pourraient être intégrées lors d'échanges préparatoires, avant la finalisation de chaque norme par l'IAASB. Si, à l'issue de discussions préalables, les demandes européennes ne sont pas prises en compte dans les textes définitifs, la faculté d'amender la norme ou de refuser son adoption doit être utilisée. A cette fin, des analyses précises quant aux suites données par l'IAASB aux demandes de la Commission seraient utiles à la prise de décision.

### **Question (3) Dans quelle mesure l'ajout ou le retrait d'éléments par les États membres est-il acceptable ?**

La faculté d'ajouts et de retraites nationaux sur des normes adoptées au niveau communautaire est prévue par la directive 2006/43/CE. Les conditions de dérogation sont encadrées. Les ajouts possibles découlent de contraintes légales nationales. Ils doivent améliorer le niveau élevé de crédibilité et de qualité des comptes. Ils doivent également faire l'objet d'une communication adaptée auprès des utilisateurs des audits. Les retraites sont acceptables s'ils découlent de contraintes légales qui ne nuisent pas à la qualité de l'audit, mais au contraire la renforcent.

Il convient par ailleurs de souligner que la directive concerne le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés. Aussi, en France, les interventions additionnelles des commissaires aux comptes prévues par la loi ou des normes spécifiques, au-delà de la certification des comptes, ne relèvent pas des ajouts, au sens de la directive.

Les inspections permettent de vérifier l'application effective du référentiel complet des normes en vigueur dans la juridiction concernée, en matière de contrôle légal et d'obligations additionnelles des contrôleurs qui le réalisent. Les aspects relatifs à la déontologie, aux interventions complémentaires des commissaires aux comptes font également l'objet de



## Annexe 2.7

Réponse du Haut Conseil du commissariat aux comptes à la consultation sur l'adoption des normes internationales d'audit de la Direction Générale du Marché intérieur et des Services de la Commission européenne



vérifications par les inspecteurs. Les programmes d'inspection sont adaptés en fonction de l'intégralité de la législation nationale en vigueur. Les contrôles portent sur toute l'activité des commissaires aux comptes, et non exclusivement sur les diligences mises en place pour la certification des comptes annuels et consolidés.

### **Question (4) Avez-vous des commentaires à formuler sur l'analyse générale coûts/bénéfices présentée dans l'étude de l'université de Duisbourg/Essen ?**

Le Haut Conseil considère qu'il n'est pas possible de se fonder seulement sur une étude d'impact pour prendre une décision aussi importante qu'une adoption. Il serait souhaitable de procéder à une évaluation sur la mise en place effective des nouvelles normes, afin de confirmer ou non les résultats des analyses réalisées en amont sur une base théorique.

Pour ce qui concerne la situation française, une transition du référentiel normatif français actuel au référentiel international ISA clarifié conduirait les commissaires aux comptes à mettre à jour les manuels et les outils auxquels ils se réfèrent dans le cadre de leur mission, mais le niveau d'exigence en termes de diligences et de restitution à effectuer et, par conséquent, le coût de l'audit, sont évalués comme globalement identiques pour ces deux référentiels.

### **Question (5) Les modalités d'application doivent-elles faire partie du processus d'adoption et faut-il en tenir compte en tant que « meilleures pratiques » ?**

L'avantage d'une adoption des indications relatives à une bonne d'application figurant dans les normes ISA (« *application material* ») en plus des dispositions obligatoires (« *requirements* ») serait de figer un référentiel commun, y compris en termes d'interprétation, et répondrait à une attente des professionnels sur le plan pratique. Elle permettrait également à la Commission de garder sa capacité de contrôle non seulement sur les aspects impératifs, mais aussi sur les interprétations qui pourraient en être données.

Il est toutefois indispensable d'utiliser un outil juridique qui permette de bien faire la distinction entre les statuts respectifs des différentes parties constitutives de la norme afin d'éviter toute utilisation inappropriée ou une mauvaise compréhension par les professionnels et les organismes de contrôle. Les éléments obligatoires (« *requirements* ») doivent clairement constituer les exigences communes en matière de travaux à effectuer, tandis que les éléments relatifs à l'application de ces règles (« *application material* ») doivent être dénués de force obligatoire. Ces derniers ne constituent que des illustrations, des exemples permettant une meilleure compréhension du sens des dispositions impératives. Ils doivent bien être compris comme tels, afin de ne pas alourdir les diligences obligatoires des contrôleurs légaux, définies dans la partie dédiée de la norme.

Par ailleurs, il convient de noter que les analyses préalables de normes réalisées jusqu'alors se sont essentiellement fondées sur leur partie obligatoire (« *requirements* ») et non sur les parties illustratives. Ces dernières n'ont notamment pas été examinées en profondeur sein des groupes de travail de l'EGAIOB, compte-tenu de leur absence de valeur impérative.



## Annexe 2.7

Réponse du Haut Conseil du commissariat aux comptes à la consultation sur l'adoption des normes internationales d'audit de la Direction Générale du Marché intérieur et des Services de la Commission européenne

**Question (6) La norme ISQC 1 sur les contrôles de qualité internes doit-elle faire partie du processus d'adoption ?**

La norme internationale de contrôle qualité « ISQC1 », qui traite de l'organisation des procédures au sein des structures d'exercice professionnel, n'est pas une norme d'audit, et ne définit pas les travaux relatifs au contrôle des comptes annuels et consolidés. Son adoption n'est pas prévue, à ce titre, par la directive sur le contrôle légal des comptes annuels et consolidés.

Elle peut constituer une référence utile aux professionnels pour améliorer l'organisation au sein des cabinets, mais la rendre obligatoire par le biais d'une homologation constituerait une contrainte excessive pour les plus petites structures.

**Question (7) Si les normes ISA étaient adoptées au niveau communautaire, est-ce qu'une mention de la conformité aux «normes ISA telles qu'adoptées dans l'UE», dans les rapports d'audit, serait suffisante ? Ou une harmonisation plus poussée des rapports d'audit est-elle nécessaire ?**

Les 4e et 7e directives prévoient que le rapport d'audit explicite au minimum l'étendue du contrôle légal, et précise quelles normes ont été appliquées par l'auditeur. Dans ce cadre, une référence aux normes adoptées dans l'Union européenne serait incomplète, en cas d'ajouts et de retraits nationaux. Il conviendra de faire référence, au sein du rapport relatif au contrôle légal, au référentiel complet des textes en vigueur dans le pays d'émission du rapport.

Un rapport identique quel que soit le pays constituerait, pour l'utilisateur de l'information financière auditée, le point d'aboutissement du processus d'harmonisation des normes de contrôle légal des comptes. Toutefois, il conviendrait, avant de prendre une décision définitive sur la forme d'un rapport harmonisé, de mener des consultations complémentaires auprès des investisseurs. Certains demandent une plus grande valeur ajoutée au rapport d'audit. Dans ce cadre, la solution retenue en France qui consiste à requérir du commissaire aux comptes qu'il précise au sein de son rapport les éléments de justification de ses appréciations concourt à une meilleure information des utilisateurs du rapport. Une harmonisation européenne incluant de façon systématique ce type d'exigence complémentaire serait donc souhaitable.

Compte-tenu des dispositions de la directive 2006/43/CE spécifiques au rapport d'audit, des consultations complémentaires sur les attentes des utilisateurs pourraient être menées.

**Question (8) Êtes-vous favorable à l'adoption des normes ISA au niveau communautaire ?**

Le Haut Conseil est favorable au principe d'une adoption de normes de contrôle légal des comptes communes en Europe. Il sera en mesure de se prononcer lorsque les traductions en langue française auront été établies.

## Annexe 2.7

Réponse du Haut Conseil du commissariat aux comptes à la consultation sur l'adoption des normes internationales d'audit de la Direction Générale du Marché intérieur et des Services de la Commission européenne

L'adoption des normes ISA doit toutefois être envisagée norme par norme, car elle nécessite un examen point par point et non « en bloc » de l'ensemble du référentiel. Les éléments conduisant à introduire de dispositions allant au-delà des objectifs de la directive relative au contrôle légal des comptes seront notamment à proscrire.

De la même façon, il n'est pas envisageable de présumer une adoption « automatique » pour des productions ultérieures de normes de l'IAASB relatives à l'audit.

**Question (9) Dans l'affirmative, laquelle des options suivantes a votre préférence ?**

**Option 1: les normes ISA doivent s'appliquer à l'audit des comptes consolidés des sociétés cotées (comptes IFRS).**

**Option 2: les normes ISA doivent s'appliquer à l'audit légal de toutes les sociétés, sauf en ce qui concerne les petites sociétés, pour lesquelles les États membres seraient libres de choisir les normes d'audit applicables.**

**Option 3: les normes ISA doivent s'appliquer à l'audit légal de toutes les sociétés, y compris les petites sociétés soumises à un contrôle des comptes.**

Le Haut Conseil est favorable à un audit de même qualité, quelle que soit la taille de la société auditée (option 3).

Il estime que maintenir des normes locales pour des audits de petites sociétés réduirait le bénéfice d'une harmonisation européenne. Une telle solution contraindrait en effet les cabinets d'audit à utiliser deux jeux de normes, en fonction de la taille des entités auditées. Un même cabinet serait amené à utiliser tantôt un référentiel, tantôt l'autre. Le public risquerait également de ne plus savoir en quoi consiste, *in fine*, un « audit » pour la certification des comptes.

Il serait probablement plus coûteux pour les cabinets, et pour les entités dont les comptes sont certifiés, de maintenir la coexistence de deux référentiels plutôt que de substituer au référentiel français actuel un référentiel commun européen.

Le Haut Conseil souligne, qu'en France, pour répondre aux besoins des plus petites entités en termes d'audit légal, une norme spécifique intitulée « *certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce* » permet de concilier les avantages d'un audit unique dans ses principes obligatoires, avec une application adaptée aux caractéristiques particulières de petites structures.



## Annexe 2.7

Réponse du Haut Conseil du commissariat aux comptes à la consultation sur l'adoption des normes internationales d'audit de la Direction Générale du Marché intérieur et des Services de la Commission européenne

**H3C** Haut Conseil  
du Commissariat aux Comptes

**Question (10) Avez-vous des commentaires à faire sur les délais de mise en œuvre en cas d'adoption des normes ISA ?**

Il est indispensable de prévoir, à partir de l'homologation, un délai suffisant afin de permettre à tous les acteurs du marché, petits comme grands cabinets, de se préparer dans de bonnes conditions à la transition vers un référentiel commun.

La mise à disposition des versions traduites dans les langues nationales des normes homologuées est une étape préalable indispensable à une mise en place effective de nouvelles normes dans les pays concernés.

**Christine THIN**

**Présidente**

## Annexe 3.1

Décret n° 2010-131 du 10 février 2010 modifiant le Code de déontologie

12 février 2010

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 9 sur 190

### Décrets, arrêtés, circulaires

#### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE ET DES LIBERTÉS

#### Décret n° 2010-131 du 10 février 2010 modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

NOR : JUSC0924931D

**Publics concernés :** professionnels (commissaires aux comptes).

**Objet :** déontologie et indépendance de la profession de commissaire aux comptes.

**Entrée en vigueur :** immédiate.

**Notice :** le décret adapte certaines règles du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes relatives à l'indépendance.

Il assouplit le dispositif relatif aux incompatibilités nées de prestations fournies par un membre du réseau à la mère ou à une filiale de la personne dont les comptes sont certifiés en substituant au système antérieur, fondé sur une liste d'interdictions strictes, un dispositif distinguant des présomptions simples et des présomptions irréfragables d'atteinte à l'indépendance – les premières permettant la poursuite de la mission dès lors que le professionnel est en mesure de démontrer qu'il a procédé à une analyse des risques et mis en place des mesures de sauvegarde appropriées (art. 3).

Il remplace le délai de viduité de deux ans, qui interdisait au commissaire aux comptes d'accepter une mission auprès d'une personne lorsque des prestations avaient été fournies à celle-ci par lui-même ou un membre de son réseau, par un système reposant sur l'approche par les risques, en vertu duquel, avant d'accepter une mission, le professionnel devra procéder à l'analyse de la situation et des risques qui y sont attachés, et ne pourra accepter le mandat que dans la mesure où celui-ci ne le place pas en situation d'autorévision (art. 5). Cette notion est par ailleurs précisée (art. 2).

Le décret adapte en outre les incompatibilités relatives à la détention par le commissaire aux comptes et ses collaborateurs d'intérêts financiers auprès de l'entité dont il certifie les comptes (art. 4), ainsi que les règles relatives aux honoraires et à la dépendance financière (art. 4 et 6).

Il élargit la possibilité de saisine du haut conseil du commissariat aux comptes aux entités contrôlées par les commissaires aux comptes (art. 7).

**Références :** les textes modifiés par le présent décret peuvent être consultés, dans leur rédaction issue de cette modification, sur le site Légifrance (<http://www.legifrance.gouv.fr>).

Le Premier ministre,

Sur le rapport de la ministre d'Etat, garde des sceaux, ministre de la justice et des libertés,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 822-10, L. 822-11, L. 822-16, R. 821-6, R. 822-60 et son annexe 8-1 portant code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ;

Vu l'avis de l'Autorité des marchés financiers en date du 23 juillet 2009 ;

Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 22 septembre 2009 ;

Le Conseil d'Etat (section de l'intérieur) entendu,

Décète :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – L'annexe 8-1 du livre VIII du code de commerce (partie réglementaire) portant code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes est modifiée conformément aux articles 2 à 6 du présent décret.

**Art. 2.** – La dernière phrase de l'article 11 est remplacée par les dispositions suivantes :

« Il tient compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de son appartenance à un réseau ainsi que des situations d'autorévision le conduisant à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau. »

**Art. 3.** – L'article 24 est remplacé par les dispositions suivantes :



## Annexe 3.1

Décret n° 2010-131 du 10 février 2010 modifiant le Code de déontologie

12 février 2010

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Taxé 9 sur 190

« Art. 24. – Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés.

« 1. – En cas de fourniture d'une prestation de services par un membre du réseau à une personne ou une entité contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, la personne dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure que son indépendance ne se trouve pas affectée par cette prestation de services.

« II. – L'indépendance du commissaire aux comptes qui certifie les comptes est affectée par la fourniture par un membre de son réseau de l'une des prestations suivantes à la personne qui contrôle ou qui est contrôlée par la personne dont les comptes sont certifiés :

« 1° L'élaboration de toute information de nature comptable ou financière incluse dans les comptes consolidés, soumis à la certification du commissaire aux comptes ;

« 2° La conception ou la mise en place de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques relatives à l'élaboration ou au contrôle des informations comptables ou financières incluses dans les comptes consolidés, soumis à la certification du commissaire aux comptes ;

« 3° L'accomplissement d'actes de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants de la personne ou de l'entité.

« III. – Sans préjudice du II, est présumée affecter l'indépendance du commissaire aux comptes la fourniture par un membre de son réseau de l'une des prestations suivantes à la personne qui contrôle ou qui est contrôlée par la personne dont les comptes sont certifiés :

« 1° La tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes ou l'élaboration d'une information financière ou d'une communication financière ;

« 2° Le recrutement de personnel exerçant au sein de la personne ou de l'entité des fonctions dites sensibles au sens de l'article 26 ;

« 3° La participation à un processus de prise de décision dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;

« 4° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique au bénéfice des personnes exerçant des fonctions sensibles au sens de l'article 26 ;

« 5° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière de financements ou relatifs à l'information financière ;

« 6° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière fiscale de nature à avoir une incidence sur les résultats de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;

« 7° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique de nature à avoir une influence sur la structure ou le fonctionnement de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;

« 8° La défense des intérêts des dirigeants ou l'intervention pour leur compte dans le cadre de la négociation ou de la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ;

« 9° La représentation des personnes mentionnées à l'alinéa premier et de leurs dirigeants devant toute juridiction ou la participation, en tant qu'expert, à un contentieux dans lequel ces personnes ou entités seraient impliquées ;

« 10° La prise en charge totale ou partielle d'une prestation d'externalisation dans les cas mentionnés ci-dessus.

« En cas de fourniture de l'une de ces prestations, le commissaire aux comptes procède à l'analyse de la situation et des risques qui y sont attachés et prend, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appropriées. Il ne peut poursuivre sa mission que s'il est en mesure de justifier que la prestation n'affecte pas son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.

« En cas de doute, le commissaire aux comptes ou la personne dont les comptes sont certifiés saisit pour avis le Haut Conseil du commissariat aux comptes. »

**Art. 4. –** Le I de l'article 28 est remplacé par les dispositions suivantes :

« I. – Constituent des liens financiers :

« a) La détention, directe ou indirecte, d'actions ou de tous autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote de la personne ou de l'entité, sauf lorsqu'ils sont acquis par l'intermédiaire d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières, à moins qu'il ne s'agisse d'un organisme de placement collectif en valeurs mobilières contractuel ou d'un fonds commun de placement à risques contractuels ;

« b) La détention, directe ou indirecte, de titres de créance ou de tous autres instruments financiers émis par la personne ou l'entité ;

« c) Tout dépôt de fonds, sous quelque forme que ce soit, auprès de la personne ;

« d) L'octroi ou le maintien après le début de la mission de tout prêt ou avance auprès de la personne ou de l'entité ;

« e) La souscription d'un contrat d'assurance auprès de la personne.

« Les liens mentionnés aux a, b, c, d et e sont incompatibles avec l'exercice de la mission lorsqu'ils sont établis entre, d'une part, la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés ou une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce et, d'autre



## Annexe 3.1

Décret n° 2010-131 du 10 février 2010 modifiant le Code de déontologie

12 février 2010

JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 9 sur 190

part, le commissaire aux comptes, la société de commissaires aux comptes à laquelle appartient le commissaire aux comptes, la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 précité, les membres de la direction de ladite société.

« En outre les liens mentionnés aux a et b sont incompatibles avec l'exercice de la mission lorsqu'ils sont établis entre, d'une part, la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés ou une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 et, d'autre part, tout associé de la société de commissaires aux comptes ayant une influence significative sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés, tout membre de l'équipe chargée de la mission de contrôle légal, tout collaborateur de la société de commissaires aux comptes amené à intervenir de manière significative auprès de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés. Il en est de même pour les liens mentionnés aux c, d et e dès lors que les produits n'ont pas été commercialisés aux conditions habituelles du marché.

« Dès qu'il a connaissance de la survenance d'événements extérieurs susceptibles de créer une situation d'incompatibilité mentionnée au présent article, le commissaire aux comptes saisit le Haut Conseil du commissariat aux comptes pour avis sur les mesures qu'il envisage de prendre pour éviter cette situation. »

**Art. 5.** – Le III de l'article 29 est remplacé par les dispositions suivantes :

« III. – Liens professionnels antérieurs :

« Avant l'acceptation de la mission le commissaire aux comptes doit procéder à l'analyse de la situation conformément aux articles 11 et 20.

« Il ne peut accepter une mission légale dès lors que celle-ci le placerait dans une situation d'autorevision qui serait de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.

« S'il estime, face à une situation à risques résultant de prestations antérieures, que des mesures de sauvegarde sont suffisantes, il informe par écrit le Haut Conseil du commissariat aux comptes de la nature et de l'étendue de ces mesures. »

**Art. 6.** – L'article 34 est remplacé par les dispositions suivantes :

**Art. 34.** – Rapport entre le total des honoraires et le total des revenus.

« Les honoraires facturés au titre d'une mission légale ne doivent pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ou d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle.

« La dépendance financière est présumée lorsque le total des honoraires perçus dans le cadre d'une mission légale représente une part significative du total des revenus professionnels du commissaire aux comptes lorsqu'il s'agit d'une personne physique ou du total du chiffre d'affaires lorsqu'il s'agit d'une personne morale.

« Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par un signataire et que les honoraires perçus au titre d'une mission légale représentent une part significative du chiffre d'affaires réalisé par ce signataire, la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient doit mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées.

« Lorsque le commissariat aux comptes est exercé par une personne physique et que les honoraires perçus dans le cadre de la mission représentent une part significative du total de ses revenus professionnels, il met en place des mesures de sauvegarde appropriées.

« Au cours des trois premiers exercices d'activité, le caractère significatif de la part des revenus professionnels ou du chiffre d'affaires est apprécié sur l'ensemble de cette période.

« En cas de difficulté sérieuse, le commissaire aux comptes saisit pour avis le Haut conseil. »

**Art. 7.** – A la fin du deuxième alinéa de l'article R. 821-6 du code de commerce, les mots : « ou par tout commissaire aux comptes. » sont remplacés par les mots : « , par tout commissaire aux comptes ou par la personne qu'il contrôle. »

**Art. 8.** – La ministre d'Etat, garde des sceaux, ministre de la justice et des libertés, est chargée de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 10 février 2010.

FRANÇOIS FILLON

Par le Premier ministre :

La ministre d'Etat, garde des sceaux,  
ministre de la justice et des libertés,  
MICHÈLE ALLIOT-MARIE



## Annexe 3.2

Avis du Haut Conseil du 2 avril 2009

Le 2 avril 2009

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur une auto-saisine relative à une prestation de services consistant en la traduction  
d'un document financier***

### **Introduction**

Le Haut Conseil a été interrogé sur la possibilité pour un commissaire aux comptes de traduire en langue étrangère les documents financiers établis en français par l'entité dont il certifie les comptes.

Dans l'une des situations décrites par les requérants, un établissement bancaire souhaiterait confier à son commissaire aux comptes la traduction du français vers l'anglais de son « *document de référence* » à destination d'éventuels actionnaires étrangers.

Le Haut Conseil se saisit de cette question sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce.

### **Avis du Haut Conseil**

Selon l'article L.822-11 II du code de commerce : « *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, 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.* »

Le Haut Conseil relève qu'il n'existe pas de norme d'exercice professionnel prévoyant la faculté, pour un commissaire aux comptes, de fournir à l'entité dont il certifie les comptes une prestation de services consistant en la traduction d'un document financier établi par cette dernière.

Par conséquent, le commissaire aux comptes qui accepterait de traduire en langue étrangère, de manière concomitante à sa mission de certification, des documents financiers établis par l'entité dont il certifie les comptes contreviendrait aux dispositions de l'article L.822-11 II.

En outre, l'article 10 6° du code de déontologie interdit au commissaire aux comptes de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de l'entité dont il certifie les comptes « *à la tenue de la comptabilité, à la préparation et à l'établissement des comptes, à l'élaboration d'une information ou d'une communication financières* ».

## Annexe 3.2

Avis du Haut Conseil du 2 avril 2009

*Avis du H3C*

Le Haut Conseil estime que la traduction d'un document de référence n'est pas un travail purement mécanique ou automatique. Elle peut requérir, de la part du traducteur, des choix de terminologie et des prises de position qui le conduisent de fait à prendre part à l'élaboration du document. Elle est donc exclue des prestations susceptibles d'être réalisées par le commissaire aux comptes pour l'entité dont il certifie les comptes.

*Christine THIN*

*Présidente*

## Annexe 3.3

Avis du Haut Conseil du 2 juillet 2009

Le 2 juillet 2009

**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 le motif d'une démission  
d'un mandat de commissaire aux comptes**

### 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.

Désigné commissaire aux comptes de l'entité A, celui-ci a adressé à cette dernière une lettre de mission relative à la certification des comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2007. L'entité A n'a pas donné suite à cette lettre.

Le commissaire aux comptes a réalisé l'audit des comptes relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2007 et a émis ses rapports.

A la fin du mois de janvier 2009, les honoraires facturés au titre de la certification des comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2007 n'étaient pas réglés par l'entité A.

Interrogé sur la possibilité pour le commissaire aux comptes de démissionner de son mandat, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

### Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil relève qu'en application de l'article 19 du code de déontologie, par dérogation au principe d'exécution de la mission jusqu'à son terme, le commissaire aux comptes a le droit de démissionner pour des motifs légitimes. Ces derniers sont définis comme suit :

- \* ... Constitue un motif légitime de démission :
- a) La cessation définitive d'activité ;
  - b) Un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;
  - c) Les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ;
  - d) La survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes... »

Par ailleurs, l'article 31 du code de déontologie dispose :

- \* ... Le commissaire aux comptes ne peut accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux. Une disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importance des diligences à accomplir affecte l'indépendance et l'objectivité du commissaire aux comptes. Celui-ci doit alors mettre en œuvre les mesures de sauvegarde prévues à l'article 12. »

## Annexe 3.3

Avis du Haut Conseil du 2 juillet 2009

*Avis du H3C*

Le Haut Conseil estime qu'une absence de rétribution du commissaire aux comptes constitue une difficulté dans l'accomplissement de sa mission, et qu'elle affecte son indépendance et son objectivité.

Toutefois, il souligne que, pour pouvoir conclure à une absence de rétribution, le commissaire aux comptes doit avoir préalablement mis en œuvre les moyens juridiques mis à sa disposition pour obtenir le règlement de ses honoraires.

Ainsi, l'absence de contre-signature de la lettre de mission par l'entité, un retard de règlement, ou un désaccord sur un montant de facturation ne constituent pas nécessairement des difficultés auxquelles il n'est pas possible de remédier.

En revanche, si le commissaire aux comptes se trouve confronté à une impossibilité réelle d'obtenir le paiement de ses honoraires malgré la mise en œuvre des moyens à sa disposition, le Haut Conseil considère qu'il est en droit de démissionner du mandat concerné.

*Christine THIN*

*Présidente*



## Annexe 3.4

Avis du Haut Conseil du 3 juillet 2009

Le 3 juillet 2009

***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 la compatibilité d'une mission de  
commissariat aux comptes avec une mission d'expertise comptable dans le cadre  
de la création d'une entreprise hébergée par une association***

### **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.

Une société d'expertise comptable et de commissariat aux comptes (*« la société mère »*) détient 99 % des parts :

- d'une société d'experts-comptables (*« société EC »*),
- et d'une société de commissaires aux comptes (*« société CAC »*).

La *« société CAC »* certifie les comptes d'une association qui développe une *« couveuse d'entreprises »* destinée à aider de potentiels créateurs d'entreprise à débiter leur activité en mettant à leur disposition des moyens matériels et des services.

La *« société EC »* est sollicitée par l'un des créateurs d'entreprise potentiels pour réaliser les travaux suivants :

- l'assister dans l'établissement d'un *« business plan »*,
- éventuellement établir les comptes, dès lors que l'entreprise aura été créée et immatriculée.

Appelé à se prononcer sur la faculté pour la *« société CAC »* de poursuivre son mandat de commissaire aux comptes au sein de l'association si la *« société EC »* acceptait de réaliser cette mission, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

### **Avis du Haut Conseil**

Le Haut Conseil estime que les sociétés *« EC »* et *« CAC »* présentées par le requérant appartiennent à un même réseau, au sens de l'article 22 du code de déontologie, du fait des liens de contrôle existants entre ces sociétés et une société mère commune, au sens de l'article L.233-3 du code de commerce.

Il n'existe pas de lien de contrôle, au sens de l'article L.233-3 du code de commerce entre l'association et le créateur d'entreprise. Aussi, les dispositions de l'article 24 du code de déontologie relatives la fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une entité contrôlée par l'entité dont les comptes sont certifiés ne s'appliquent pas à cette situation.

## Annexe 3.4

Avis du Haut Conseil du 3 juillet 2009

*Avis du H3C*

Les relations entre l'association et le créateur d'entreprise sont formalisées par un contrat d'appui au projet d'entreprise et sont régies par les articles L.127-1 à L.127-7 et R.127-1 à R.127-3 du code de commerce. L'association fournit dans ce cadre des services aux créateurs d'entreprises et met à leur disposition des moyens matériels.

Les données financières ou comptables qui pourraient être établies par la « société EC » dans le cadre de la mission envisagée pour le créateur d'entreprise - à savoir un chiffrage de prévisions d'activité dans le cadre d'un « business-plan » ou à l'occasion de la tenue de comptes pour le créateur - ne sont pas des données intégrées dans les comptes annuels de l'association soumis à la certification.

Aussi, l'établissement de telles données par un membre de son réseau ne placerait pas le commissaire aux comptes dans une situation de nature à affecter l'expression de son opinion pour la certification des comptes de l'association, telle que mentionnée à l'article 11 du code de déontologie dès lors que les données produites ne sont pas reprises dans les comptes certifiés. La mission envisagée par le membre du réseau n'est donc pas, en soi, incompatible avec l'exercice du mandat de commissaire aux comptes de l'association.

Le Haut Conseil précise toutefois que, si la prestation de la société d'expertise comptable n'était pas, comme au cas d'espèce, isolée, mais qu'elle était fournie de façon systématique à l'ensemble des créateurs hébergés par l'association, le commissaire aux comptes pourrait être confronté à un risque de perte d'indépendance vis-à-vis de l'association qui procure un volume important de missions d'expertise comptable à son réseau.

**Christine THIN**

**Présidente**

## Annexe 3.5

Avis du Haut Conseil du 6 juillet 2009

Le 6 juillet 2009

**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 à  
une intervention du commissaire aux comptes sur le contrôle interne**

### 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.

L'association X est soumise au contrôle de la Cour des comptes. Dans le cadre de ce contrôle pour les exercices 2002 à 2005, la Cour a identifié « des zones de risques susceptibles de fragiliser le fonctionnement de l'association ».

Le Président de l'association X, interrogé par la Cour sur les insuffisances de contrôle interne qu'elle a relevées, expose dans sa réponse à la Cour, les différents moyens mis en place en matière de contrôle interne et met en avant notamment les diligences réalisées par le cabinet A, commissaire aux comptes de l'association X.

L'association écrit :

*« Afin de disposer régulièrement d'une observation externe fiable de ses process financiers clés, l'association X est soumise annuellement à des évaluations de contrôle interne par son commissaire aux comptes. Celui-ci prend connaissance et évalue les systèmes de contrôle interne, ... dans le but de planifier sa mission, d'évaluer le risque d'audit et de concevoir une approche d'audit efficace et appropriée. Les conclusions de ces travaux font l'objet d'un rapport écrit faisant ressortir les points forts et faibles : ces derniers sont accompagnés de recommandations que nous mettons en place dans les meilleurs délais à l'issue d'une réunion d'échanges avec notre commissaire aux comptes »*

S'interrogeant sur la compatibilité de tels travaux avec la mission de commissaire aux comptes, le Procureur général relève par ailleurs que Monsieur B, commissaire aux comptes, signataire du cabinet A, exerçait une activité de « conseil » pour l'association X antérieurement à l'acceptation, en 1993, du mandat par le cabinet.

A partir de l'ensemble de ces éléments, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

### Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil relève, pour ce qui concerne les prestations réalisées par Monsieur B avant l'acceptation du mandat par le cabinet A, qu'il n'existait pas en 1993 de texte légal traitant des incompatibilités en matière de succession de missions lui permettant de se prononcer sur la situation.



## Annexe 3.5

Avis du Haut Conseil du 6 juillet 2009

*Avis du H3C*

Le Haut Conseil constate, pour la période correspondant aux exercices 2002 à 2005 contrôlée par la Cour des comptes, que le référentiel normatif de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes prévoyait que le commissaire aux comptes prenne connaissance des systèmes comptables et de contrôle interne dans le cadre de sa mission, pour planifier sa mission et concevoir une approche d'audit efficace, et qu'il réalise certains tests sur les procédures de l'entité.

Ce référentiel invitait également le commissaire aux comptes à porter à la connaissance de la direction « dans les formes qu'il juge utiles », les déficiences relevées au cours de sa mission dans la conception ou le fonctionnement des systèmes comptable et de contrôle interne dès lors qu'il les considérait importantes.

Par ailleurs, les règles édictées par la Compagnie nationale, avant l'homologation du code de déontologie de la profession, indiquaient que les avis et recommandations du commissaire aux comptes pouvaient porter, notamment, sur tous les domaines susceptibles d'améliorer le contrôle interne, en rapport avec sa mission et dans le respect des règles de non-immixtion dans la gestion.

Aussi, se fondant sur la présentation des travaux du commissaire aux comptes relatée dans les documents qui lui ont été transmis par le Procureur général, le Haut Conseil estime qu'ils pouvaient être effectués pour les besoins de la mission de certification.

Le Haut Conseil précise en outre que la norme d'exercice professionnel homologuée le 19 juillet 2006 qui traite notamment de la prise de connaissance par le commissaire aux comptes de l'entité et de son environnement, rend désormais obligatoire la prise de connaissance, par ce dernier, des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit. Par ailleurs, le commissaire aux comptes est tenu dorénavant, conformément à l'article L.823-16 du code de commerce, de porter à la connaissance du comité spécialisé, lorsqu'il en existe un, les faiblesses significatives du contrôle interne pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information financière.

*Christine THIN*

*Présidente*



## Annexe 3.6

Avis du Haut Conseil du 7 juillet 2009

Le 7 juillet 2009

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
relatif à l'exercice d'une activité commerciale***

### **Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi, sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce, par le Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes des questions qui suivent.

Un commissaire aux comptes peut-il exercer, dans une société dont il n'est pas le commissaire aux comptes,

- des fonctions de président directeur général d'une société anonyme,
- ou de gérant d'une SARL dans laquelle il est associé ?

Convient-il de distinguer selon que la société, bien que de forme commerciale, exerce une activité civile ou commerciale ?

Doit-on considérer qu'un commissaire aux comptes peut être dirigeant d'une société commerciale exerçant une activité civile d'expertise financière mais ne peut pas diriger une société commerciale exerçant une activité d'hôtellerie ?

Le Haut Conseil a par ailleurs été saisi, sur le fondement de l'article R.821-1 du code de commerce, de la question de la compatibilité des fonctions de commissaire aux comptes avec une activité de « *conseiller en investissements financiers* », profession dont le statut est réglementé par les articles L.541-1 et suivants du code monétaire et financier.

Il a rendu l'avis qui suit.

### **Avis du Haut Conseil**

#### ***1 – Notion d'activité commerciale***

Selon l'article L.822-10 du code de commerce « *les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles (...) avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée* ».

Le Haut Conseil relève que l'article L.822-10 3<sup>e</sup> du code de commerce ne comporte pas de définition de la notion « *d'activité commerciale* »,

Cette notion doit être appréciée par référence au droit commun. Le code de commerce donne, dans son article L.121-1, une définition du commerçant : « *Sont commerçants ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle* ». Il énumère aux articles L.110-1 et L.110-2 les actes que la loi répute actes de commerce.

## Annexe 3.6

Avis du Haut Conseil du 7 juillet 2009

*Avis du H3C*

Le Haut Conseil estime que chaque situation doit être examinée au cas par cas, par référence à ces dispositions, en fonction de la nature des activités, de leur caractère habituel ou non, et du niveau d'implication directe ou indirecte du commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil relève que la forme commerciale d'une société n'implique pas automatiquement l'exercice, par cette dernière, d'une activité commerciale. La nature des actes effectivement réalisés par la société doit être analysée pour déterminer le caractère commercial ou non de son activité. Le caractère habituel ou non doit également être pris en compte.

Le fait d'être associé, dirigeant ou mandataire social d'une société, même si elle exerce une activité commerciale, n'est pas en soi incompatible avec les fonctions de commissaire aux comptes. De telles attributions n'emportent pas nécessairement, selon le Haut Conseil, une implication dans l'activité commerciale de l'entité. Le niveau d'implication du commissaire aux comptes dans l'activité devra être analysé pour déterminer s'il est compatible avec ses fonctions.

Par ailleurs, il conviendra de rechercher si le commissaire aux comptes n'est pas impliqué dans l'activité commerciale par personne interposée, conformément à l'article L.822-10 du code de commerce.

*II – Compatibilité entre les fonctions de commissaire aux comptes et l'exercice d'une activité de conseiller en investissements financiers*

Selon l'article L. 541-1 du code monétaire et financier, « I – Les conseillers en investissements financiers sont les personnes exerçant à titre de profession habituelle les activités suivantes :

1<sup>re</sup> Le conseil en investissement mentionné au 5 de l'article L. 321-1 ;

2<sup>e</sup> Le conseil portant sur la réalisation d'opérations de banque mentionnées à l'article L. 311-1 ;

3<sup>e</sup> Le conseil portant sur la fourniture de services d'investissement mentionnés à l'article L.321-1 ;

4<sup>e</sup> Le conseil portant sur la réalisation d'opérations sur biens divers définis à l'article L. 550-1.

II- Les conseillers en investissements financiers peuvent également fournir le service de réception et de transmission d'ordres pour le compte de tiers, dans les conditions et limites fixées par le règlement général de l'Autorité des marchés financiers et exercer d'autres activités de conseil en gestion de patrimoine. »

Le Haut Conseil considère que les activités mentionnées au I de cet article ne constituent pas des activités commerciales, dès lors qu'elles relèvent de prestations purement intellectuelles, qu'elles ne comportent pas d'intermédiation et n'impliquent pas une immixtion dans les activités des entités conseillées.

Toutefois, si le commissaire aux comptes était amené à réaliser d'autres activités, en tant que conseiller en investissements financiers, il conviendrait de rechercher la nature de ces activités. Seraient de nature commerciale, notamment, des opérations d'agent d'affaires ou d'intermédiaire en placements financiers, des opérations de change, de banque, ou de courtage, ayant un caractère habituel. De telles activités seraient dès lors incompatibles avec les fonctions de commissaire aux comptes.

**Christine THIN**

*Présidente*



## Annexe 3.7

Avis du Haut Conseil du 19 novembre 2009

Le 19 novembre 2009

*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 l'application des dispositions de l'article L. 822-14 du code de commerce  
relatif à la rotation des associés*

### 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.

Un cabinet A détient un mandat sur une entité E dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé. Monsieur X exerce le commissariat aux comptes au sein du cabinet A.

Monsieur X « arrive au terme de ses 6 années d'exercice consécutif en qualité d'associé signataire » de l'entité E.

Madame Y, intervient « sur ce dossier [commissariat aux comptes de l'entité E] depuis 5 ans en qualité d'associée technique non signataire ».

Il est demandé au Haut Conseil « si, en application de l'article L.822-14 du Code de commerce, et compte tenu de ces éléments, rien ne s'oppose à l'entrée en fonction en qualité d'associé signataire de Madame Y ».

### Avis du Haut Conseil

L'article L. 822-14 du code de commerce définit les personnes qui ne peuvent certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes des personnes et entités dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé. Ces personnes sont : « le commissaire aux comptes, personne physique, et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, le ou les associés signataires ainsi que, le cas échéant, tout autre associé principal au sens du 16 de l'article 2 de la directive 2006 / 43 / CE du Parlement européen et du Conseil (...) »

Le 16 de l'article 2 de la directive précitée définit la notion d'associé principal comme suit :

16) « associé(s) d'audit principal (principaux) »

a) le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes désigné(s) par un cabinet d'audit, dans le contexte d'une mission d'audit déterminée, comme le(s) principal (principaux) responsable(s) de l'audit à effectuer au nom du cabinet d'audit; ou

b) en cas d'audit de groupe, le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes désigné(s) par un cabinet d'audit, comme le(s) responsable(s) principal (principaux) de l'audit à réaliser au niveau du groupe et le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes désigné(s) comme le(s) responsable(s) principal (principaux) des audits à effectuer au niveau des filiales importantes ou

## Annexe 3.7

Avis du Haut Conseil du 19 novembre 2009

*c) le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes qui signe(nt) le rapport d'audit.*

Le Haut Conseil estime que pour l'application du a) de l'article 16 de la directive, la notion de « *principal responsable de l'audit à effectuer au nom du cabinet* » suppose que l'associé :

- soit un commissaire aux comptes ;
- participe activement aux travaux d'audit ;
- et soit en charge de la bonne exécution de la mission d'audit.

Le Haut Conseil relève par ailleurs que la notion d'« *associé technique* » n'emporte pas, à elle seule, au regard des critères mentionnés ci-dessus, la qualification d'associé, « *principal responsable de l'audit à effectuer au nom du cabinet* ».

En conséquence, le Haut Conseil est d'avis qu'il appartient au cabinet A, en l'espèce, de vérifier si Madame Y remplit ces critères et répond ainsi à la qualification de « *principale responsable de l'audit à effectuer au nom du cabinet* ».

*Christine THIIN*

*Présidente*



## Annexe 3.8

Avis du Haut Conseil du 17 décembre 2009

Le 17 décembre 2009

*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 une  
facturation d'honoraires complémentaires*

### Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par le dirigeant d'une entité de la situation qui suit.

Les commissaires aux comptes d'une entité ont été auditionnés par la brigade financière dans le cadre d'une instruction pénale.

Les commissaires aux comptes veulent facturer à l'entité le temps passé à être entendus ainsi que celui passé à la préparation de cette audition.

Le requérant s'interroge sur cette facturation d'honoraires complémentaires. A l'appui de cette interrogation, il mentionne qu'il pourrait être considéré que « *cette convocation relève de leur statut légal de commissaire aux comptes sans rapport avec la mission censoriale dont ils ont été investis (...) pour le seul contrôle des comptes annuels* ».

Le Haut Conseil estime que la situation exposée soulève une question de principe portant sur la possibilité, pour un commissaire aux comptes, de facturer à l'entité dont il est commissaire aux comptes, des honoraires au titre de son audition dans le cadre d'une procédure judiciaire qui concerne l'entité.

Le Haut Conseil se saisit de cette question sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce.

### Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil relève qu'une audition par la brigade financière telle qu'exposée par le requérant vise les commissaires aux comptes en tant que témoins et non en leur qualité de dépositaires d'une mission légale.

En conséquence, les commissaires aux comptes convoqués à une telle audition ne peuvent pas facturer d'honoraires à ce titre.

Toutefois, l'événement ayant donné lieu à leur audition pourrait nécessiter la mise en œuvre, par eux, de travaux complémentaires, en vue de la certification des comptes.

Le Haut Conseil estime que dans une telle situation, les commissaires aux comptes seraient fondés à facturer des honoraires complémentaires comme le prévoit l'article 33 du code de déontologie de la profession qui dispose que « *Le mode de calcul des honoraires relatifs à des*

## Annexe 3.8

Avis du Haut Conseil du 17 décembre 2009

*travaux ou diligences non prévus lors de l'acceptation de la mission, mais qui apparaîtraient nécessaires à son exécution, doit être convenu lors de l'acceptation de la mission ou, à défaut, au moment où il apparaît que des travaux ou diligences complémentaires doivent être réalisés »*

**Christine THIN**

**Présidente**

## Annexe 3.9

Avis du Haut Conseil du 15 février 2010 et du 19 février 2010

Le 15 février 2010

*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 à une succession de mission*

*Séance du 4 février 2010*

### 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.

Un cabinet de commissariat aux comptes (cabinet A) est pressenti pour être nommé commissaire aux comptes d'une société S lors d'une assemblée générale qui devrait se tenir en 2010. Le cabinet A pourrait ainsi être appelé à certifier les comptes des exercices 2010 à 2015 de la société S.

Conformément aux dispositions du code de déontologie, le cabinet A a analysé la nature des missions que lui-même ou les membres de son réseau auraient pu réaliser antérieurement pour la société S, les entités la contrôlant ou contrôlées par elle aux fins d'apprécier s'il pouvait accepter le mandat.

Il ressort de cette analyse qu'un membre de son réseau (membre M) a réalisé, en tant que prestataire de conseils et pour le compte de la société S, des travaux d'assistance à la comptabilisation d'une acquisition d'un groupe de sociétés (Groupe G) dans le contexte qui est explicité ci-après.

A la suite de l'acquisition du Groupe G par la société S, cette dernière a sollicité l'assistance technique du membre M pour procéder à l'allocation du prix payé requise par la norme IFRS 3 disposant qu'une entité doit comptabiliser tout regroupement d'entreprises selon la méthode de l'acquisition.

L'acceptation de cette mission par le membre M a été formalisée dans une lettre de mission signée fin octobre 2007.

En janvier 2008, le membre M a décidé de mettre fin à la mission et par là même, de ne pas mettre en œuvre l'ensemble des travaux initialement prévus aux fins de ne pas risquer de contrevenir aux règles déontologiques pour le cas où le cabinet A serait candidat au mandat de commissaire aux comptes de la société S.

Un expert indépendant a alors été nommé par la société S avec pour mission de prendre en charge les travaux non mis en œuvre par le membre M.

Il ressort des informations fournies par le cabinet A les éléments qui suivent.

Entre octobre 2007 et janvier 2008, le membre M a participé à certains travaux relatifs à l'allocation provisoire du prix d'acquisition. Ces travaux ont consisté à proposer à la direction de la société S, l'identification de certains actifs et des fourchettes de valorisation de ces derniers, à



## Annexe 3.9

Avis du Haut Conseil du 15 février 2010 et du 19 février 2010

partir notamment de paramètres de marché, de prévisions et d'hypothèses fournies par la direction.

Entre mars 2008 et octobre 2008, un expert indépendant, mandaté par la société S, a finalisé les travaux d'allocation du prix d'acquisition. Il a notamment défini, avec la direction de la société S, l'affectation du goodwill par unités génératrices de trésorerie ainsi que les méthodes d'évaluation pour les tests de dépréciation subséquents.

Le cabinet A souhaite obtenir l'avis du Haut Conseil sur la possibilité, pour ledit cabinet d'accepter le mandat de commissaire aux comptes au regard des risques d'autorévision, qui pourraient résulter de la prestation accomplie antérieurement par le membre M.

### Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil considère que la situation soumise à son avis doit être analysée au regard des articles 20 et 29 III alinéa 2 du code de déontologie<sup>1</sup>.

Il ressort des éléments présentés par le requérant que le membre M est intervenu dans le cadre de l'allocation provisoire du prix d'acquisition de certains actifs incorporels et corporels sans participer à l'évaluation des autres actifs acquis et des passifs repris ni à la comptabilisation et à l'évaluation du goodwill.

Les éléments de la saisine font également apparaître que les travaux mis en œuvre par le membre M ont consisté à prendre connaissance du modèle économique du groupe G à partir d'entretiens avec la direction du groupe et avec la direction de la société S et à identifier les actifs reconnus dans des opérations similaires. Dans le cadre de ses travaux, le membre M a proposé à la direction de la société S, des fourchettes de valorisation des actifs identifiés, établies à partir de paramètres de marché, d'hypothèses et de données prévisionnelles fournies par la direction et de modèles de valorisation.

Il ressort également des informations présentées que l'affectation provisoire figurant dans les comptes 2007 a été arrêtée par la direction de la société S et contrôlée par ses commissaires aux comptes. En outre, l'affectation définitive du prix d'acquisition a été proposée par un expert indépendant. Elle a été arrêtée par la direction de la société S et contrôlée par ses commissaires aux comptes. Conformément aux normes comptables applicables, les actifs incorporels et corporels inscrits dans les comptes 2008 et 2009 ont fait l'objet de tests de dépréciation annuels auxquels le membre M n'a pas participé. Ces tests ont été réalisés par la direction et contrôlés par les commissaires aux comptes.

Le Haut Conseil observe que depuis l'instauration des normes comptables internationales (IAS/IFRS), l'information financière des entités qui y sont soumises n'est plus fondée uniquement sur des coûts historiques mais sur des valeurs économiques de marché et est orientée vers la mesure de la performance attendue de l'entité. L'application de ces normes comptables nécessite une remise en cause, à chaque arrêté des comptes, des paramètres de valorisation des actifs concernés.

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, il apparaît que le membre M a proposé à la direction de la société S un ensemble de données objectives pour la valorisation de certains actifs qu'elle a elle-même appréciées pour décider des valeurs à retenir dans les comptes de l'exercice 2007. Par ailleurs, entre la réalisation de cette prestation et la date de nomination possible du cabinet A en qualité de commissaire aux comptes, il ressort que ces actifs ont fait l'objet de tests de dépréciation établis par la direction de S à partir d'éléments fournis par un expert indépendant.

<sup>1</sup> En vigueur au 4 février 2010.



## Annexe 3.9

Avis du Haut Conseil du 15 février 2010 et du 19 février 2010

et contrôlés par les commissaires aux comptes à partir de leurs propres modèles de valorisation. Le Haut Conseil relève que les commissaires aux comptes ont certifié les comptes des exercices 2007 et 2008 sans émettre d'observations ni de réserves. Ils n'ont pas encore émis leur rapport sur les comptes 2009.

En conséquence, le Haut Conseil estime que la prestation de conseil réalisée par le membre M du réseau n'est pas de nature à affecter l'appréciation du cabinet de commissariat aux comptes A ou à le mettre en situation d'autorévision s'il était appelé à certifier les comptes de la société S.

*Christine THIN*

*Présidente*

## Annexe 3.9

Avis du Haut Conseil du 15 février 2010 et du 19 février 2010

Le 19 février 2010

*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 à une succession de mission*

*Avis complémentaire à l'avis rendu à la suite de la séance du Haut Conseil  
du 4 février 2010*

*Séance du 18 février 2010*

Lors de la séance du 4 février 2010, le Haut Conseil a statué sur une saisine d'un commissaire aux comptes (cabinet A) qui souhaitait obtenir son avis sur la possibilité qu'il accepte un mandat de commissaire aux comptes dans une société S pour laquelle un membre de son réseau (membre M) a accompli une prestation de conseil.

Le Haut Conseil a considéré que la situation présentée devait être analysée au regard des articles 20 et 29 III alinéa 2 du code de déontologie.

Le Haut Conseil a estimé que la prestation de conseil réalisée par le membre M n'était pas de nature à affecter l'appréciation du cabinet A ou à le mettre en situation d'autorévision s'il était appelé à certifier les comptes de la société S.

Le 12 février 2010, le décret n°2010-131 modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes a été publié au Journal Officiel. Le texte adopté instaure des dispositions nouvelles, notamment en matière de liens professionnels antérieurs incompatibles avec l'acceptation d'une mission de commissariat aux comptes.

Le Haut Conseil a examiné de nouveau la situation présentée le 4 février au regard des dispositions nouvelles du code et en particulier des articles 11, 20 et l'article 29 III en vigueur au 18 février.

Le Haut Conseil relève que l'article 29 III nouveau prévoit que « (...) [le commissaire aux comptes] ne peut accepter une mission légale dès lors que celle-ci le placerait dans une situation d'autorévision qui serait de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission (...) ». L'article 11 modifié définit les situations d'autorévision comme « conduisant [le commissaire aux comptes] à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau ».

Compte tenu de l'ensemble des éléments qu'il a relevés dans son avis précité, le Haut Conseil estime que la prestation réalisée par le membre M du réseau ne placerait toujours pas le cabinet de commissariat aux comptes A dans une situation d'autorévision au sens de l'article 11 du code de déontologie s'il était appelé à certifier les comptes de la société S.

**Christine THIN**

*Présidente*

## Annexe 5.1

### Liste des membres de l'EGA OB

Pays	Autorités
Allemagne	Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) – Auditor Oversight Commission (AOC)
Autriche	Qualitätskontrollbehörde (QKB) – Austrian Audit Quality Control Oversight Board
Belgique	Conseil Supérieur des Professions Economiques (CSPE)
Bulgarie	Bulgarian Commission for Public Oversight of Registered Auditors
Danemark	Danish Commerce and Companies Agency
Espagne	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)
Estonie	Auditors' Professional Qualifications Committee
Finlande	The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland (AB3C)
France	Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C)
Grèce	Accounting & Auditing Oversight Board
Hongrie	Auditors' Public Oversight Committee
Irlande	Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority
Islande	Endurskoðendaráð
Italie	Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB)
Lettonie	Ministry of Finance
Lituanie	The Authority of Auditing and Accounting (3A)
Luxembourg	Commission de Surveillance du Secteur Financier
Malte	Accountancy Board
Norvège	Finanstilsynet (The Financial Supervisory Authority)
Pays-Bas	Netherlands Authority for the Financial Markets (AFM)
Pologne	Polish Audit Oversight Commission
Portugal	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
Roumanie	Council for the Public Oversight of the Activity of the Statutory Audit
Royaume-Uni	Financial Reporting Council – Professional Oversight Board
République tchèque	Audit Public Oversight Council
Slovaquie	Úrad pre dohľad nad výkonom auditu (Auditing Oversight Authority)
Slovénie	Agencija Republike Slovenije za javni nadzor nad revidiranjem (Agency for Public Oversight of Auditing)
Suède	Revisorsnämnden (Swedish Supervisory Board of Public Accountants)

## Annexe 5.2

### Liste des membres de l'IFIAR

Liste des membres de l'IFIAR en 2009 (34 membres)	
Pays	Autorités
Abou Dhabi*	Abu Dhabi Accountability Authority (ADAA)
Afrique du Sud	Independent Regulatory Board on Auditors (IRBA)
Allemagne	AbschlussPrüferAufsichtsKommission (Auditor Oversight Commission - AOC)
Australie	Australian Securities & Investments Commission (ASIC)
Autriche	Austrian Audit Quality Control Oversight Board
Brésil	Comissão de Valores Mobiliários (CVM)
Bulgarie*	Commission for Public Oversight of Statutory Auditors
Canada	Canadian Public Accountability Board (CPAB)
Chinese Taipei - Taiwan	Financial Supervisory Commission (FSC)
Corée	The Financial Supervisory Commission (FSC) Financial Supervisory Service (FSS)
Danemark	Danish Commerce and Companies Agency (DCCA)
Dubai*	Dubai Financial Services Authority (DFSA)
Égypte*	Auditors Oversight Unit, Capital Markets Authority (CMA)
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)

\* Nouveaux membres en 2009



## Annexe 5.2

### Liste des membres de l'IFIAR

#### Liste des membres de l'IFIAR en 2009 (suite)

Pays	Autorités
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 e la Borsa (CONSOB)
Japon	Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPA AOB) Japanese Financial Services Agency (JFSA)
Lituanie*	Authority of Audit and Accounting of Lithuania (VSI Audito ir apskaitos tarnyba)
Luxembourg	Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)
Malte*	The Accountancy Board of Malta
Norvège	Financial Supervisory Authority of Norway (Finanstilsynet)
Pays-Bas	Autoriteit Financiële Markten (AFM)
Royaume-Uni	Financial Reporting Council (FRC)
Singapour	Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)
Slovaquie	Úrad pre dohľad 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)
Turquie*	Capital Markets Board

\* Nouveaux membres en 2009

## Annexe 5.3

Communiqué du Haut Conseil du 16 octobre 2009

Le 16 octobre 2009

### Communiqué

La loi Sarbanes-Oxley a conduit le PCAOB à mettre en place un programme d'inspection des cabinets d'audit étrangers inscrits auprès de lui. En France, ce programme d'inspection était prévu pour l'automne 2009. Le PCAOB a notifié à des cabinets français une demande d'inspection et de communication de pièces.

Le Haut Conseil tient à rappeler qu'en l'état, les conditions de coopération ne sont pas remplies pour accepter les demandes d'inspection du PCAOB dans les cabinets français.

La Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes autorise la coopération avec les autorités compétentes des pays tiers. L'article 47 définit les conditions de cette coopération et prévoit la communication à ces autorités de certains documents d'audit ou d'autres documents détenus par les contrôleurs légaux des comptes.

Au nombre des conditions fixées par cette disposition, figure l'existence d'accords bilatéraux garantissant la réciprocité, la confidentialité des données échangées et leur utilisation exclusive aux fins d'exercice de la supervision publique. La conclusion de tels accords suppose l'adoption, par la Commission européenne, d'une décision d'adéquation du système de supervision de l'Etat requérant, fondée sur l'évaluation des critères visés à l'article 36, au nombre desquels figure principalement le respect par l'organisme compétent des règles du secret professionnel.

Ces dispositions ont été transposées en droit français, notamment aux articles L.821-5-1 et R.821-20 du code de commerce.

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes estime donc, qu'en l'absence à ce jour, de décision d'adéquation de la Commission européenne, ainsi que d'une convention conclue entre lui et le PCAOB, toute communication de documents, même par l'intermédiaire du Haut Conseil, est impossible ainsi que toute inspection, fût-elle conjointe avec ce dernier.

## Annexe 6.1

Décision 2009-02 du Haut Conseil du 9 avril 2009 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 6.1

Décision 2009-02 du Haut Conseil du 9 avril 2009 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques

*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 contrôleurs 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 6.1

Décision 2009-02 du Haut Conseil du 9 avril 2009 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques

*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.

Page 2

## Annexe 6.1

Décision 2009-02 du Haut Conseil du 9 avril 2009 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques

*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, complètera 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 6.1

Décision 2009-02 du Haut Conseil du 9 avril 2009 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques

*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 dépaysement 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

Page 7

## Annexe 6.1

Décision 2009-02 du Haut Conseil du 9 avril 2009 relative aux principes directeurs du système des contrôles périodiques

*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'inités, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations, ou d'organismes de placements collectifs.

Pour :



## Annexe 6.2

Décision 2009-04 du Haut Conseil du 4 juin 2009 relative à la délégation de l'exercice des contrôles périodiques

**DECISION 2009-04**

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

*Relative aux contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes*

#### **Délégation de l'exercice de contrôles périodiques et modalités**

*Séance du 4 juin 2009*

Les contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes dans leur activité professionnelle sont mis en œuvre par le Haut Conseil directement ou en en déléguant l'exercice à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et aux compagnies régionales<sup>1</sup>.

En application du huitième principe directeur énoncé dans sa décision 2009-02 du 9 avril 2009, du programme 2009 et du plan triennal de contrôle des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public, le Haut Conseil a décidé de recourir à la délégation à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales pour contrôler tout ou partie de certains de ces cabinets.

Lors de sa séance du 14 mai 2009, le Haut Conseil a délibéré sur un projet de décision relatif aux modalités de la délégation. Il a adressé ce projet à la Compagnie nationale afin de recueillir ses observations. Le Haut Conseil, après en avoir de nouveau délibéré, adopte les modalités de la délégation exposées ci-après.

Les contrôles délégués sont effectués dans les conditions et selon les modalités suivantes :

#### **1. CHAMP DE LA DÉLÉGATION**

Le Haut Conseil met en œuvre directement, par les contrôleurs mis à sa disposition, le contrôle des cabinets détenant des mandats auprès d'entités d'intérêt public suivantes :

- personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- établissements de crédits,

Le Haut Conseil délègue à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales l'exercice de contrôles périodiques de cabinets détenant des mandats auprès d'entités d'intérêt public suivantes :

- personnes faisant appel à la générosité publique,
- organismes de sécurité sociale mentionnées à l'article L.114-8 du code de la sécurité sociale,
- entreprises régies par le code des assurances,

<sup>1</sup> Article L. 821-1 du code de commerce.

## Annexe 6.2

Décision 2009-04 du Haut Conseil du 4 juin 2009 relative à la délégation de l'exercice des contrôles périodiques

*Décision 2009-04 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

- 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.

Le Haut Conseil peut dans certaines situations étendre la délégation à l'exécution d'une partie des opérations de contrôles périodiques des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public dont le contrôle est réalisé par lui. Dans ce cas, les modalités de la délégation sont adaptées par le Haut Conseil.

### 2 : SÉLECTION DES CABINETS POUR LESQUELS LE CONTRÔLE EST DÉLÉGUÉ

La liste nominative annuelle des cabinets soumis aux contrôles périodiques dont l'exercice est délégué est établie par le secrétaire général du Haut Conseil.

Cette liste est préparée à partir des informations fournies par la Compagnie nationale au Haut Conseil issues des dernières déclarations d'activité établies par les commissaires aux comptes. A cet effet, la Compagnie nationale adresse au Haut Conseil, avant la fin de l'année civile, l'ensemble des données sur les cabinets entrant dans le champ de la délégation, issues de l'exploitation de l'ensemble des déclarations d'activité annuelles établies par les commissaires aux comptes.

La liste nominative annuelle est communiquée à la Compagnie nationale aux fins de transmission aux personnes en charge des contrôles délégués, au plus tard dans les trois mois suivant la réception des informations.

### 3 : COORDINATION EN VUE DE FACILITER L'EXECUTION DES CONTRÔLES DÉLÉGUÉS

La Compagnie nationale se dote de moyens appropriés pour réaliser et coordonner les contrôles délégués, et à cet effet, établit une liste de contrôleurs praticiens et met en place un secrétariat administratif.

Le contrôle délégué est réalisé de façon concertée entre la Compagnie nationale et les différentes compagnies régionales où sont inscrites les structures d'exercice du commissariat aux comptes composant les cabinets dont le contrôle est délégué.

La Compagnie nationale a notamment pour mission, en matière de contrôle délégué par le Haut Conseil :

- de faire appliquer les décisions du Haut Conseil,
- de veiller à l'exécution du programme de contrôle établi par le Haut Conseil,
- de proposer au Haut Conseil une liste de contrôleurs praticiens ainsi que leur affectation,
- de préparer la formation spécifique aux méthodes de contrôle des contrôleurs praticiens,
- d'assurer la coordination des contrôles et les relations avec le Haut Conseil,
- de collecter auprès des compagnies régionales et auprès des cabinets toutes informations nécessaires aux opérations de contrôle,

Page 2



## Annexe 6.2

Décision 2009-04 du Haut Conseil du 4 juin 2009 relative à la délégation de l'exercice des contrôles périodiques

### *Décision 2009-04 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

- de collecter les informations statistiques nécessaires aux contrôles par le Haut Conseil,
- de veiller au bon fonctionnement des opérations de contrôle,
- de rendre compte au Haut Conseil de l'avancement des opérations de contrôle,
- d'analyser et de synthétiser les résultats des contrôles réalisés et de rendre compte au Haut Conseil de l'exécution annuelle des contrôles délégués.

#### **4 : NOMINATION SUR LA LISTE DES CONTRÔLEURS PRATICIENS**

Les contrôles sont effectués par des contrôleurs praticiens qui présentent toute garantie de compétence, de professionnalisme et d'indépendance. Les contrôleurs praticiens possèdent une compétence dans les domaines couverts par la délégation.

La liste des contrôleurs praticiens comporte deux catégories :

- les commissaires aux comptes ayant une expertise/expérience de la certification légale des comptes supérieure à 15 ans, ayant exercé les fonctions auprès d'une entité au moins,
- les professionnels ayant une expertise/expérience de la certification légale des comptes supérieure à 6 ans, qui assistent les contrôleurs « commissaires aux comptes ».

La Compagnie nationale s'assure, outre l'expérience professionnelle requise, que les candidats répondent aux critères suivants :

- respecter les règles de déontologie professionnelle,
- consacrer annuellement un nombre d'heures minimum dans l'activité de commissariat aux comptes de 500 heures,
- consacrer annuellement un nombre d'heures minimum dans la conduite des opérations de contrôle de 80 heures<sup>2</sup>,
- suivre des actions annuelles de formation en matière de contrôle légal des comptes et d'information financière,
- avoir une capacité à intervenir auprès de professionnels du commissariat aux comptes, un esprit critique ainsi qu'une capacité rédactionnelle et de dialogue.

La liste des contrôleurs praticiens est arrêtée par la Compagnie nationale. Elle est transmise au Haut Conseil. Ce dernier peut demander le retrait d'un contrôleur de cette liste.

La liste est révisée annuellement.

Les contrôleurs praticiens suivent une formation annuelle spécifique aux méthodes de contrôle organisée et dispensée par la Compagnie nationale en coordination avec le secrétaire général du Haut Conseil. Les supports de formation sont préparés par la Compagnie nationale en coordination avec le secrétaire général du Haut Conseil.

<sup>2</sup> Par dérogation, pour la première année, ce nombre d'heures pourra être inférieur.



## Annexe 6.2

Décision 2009-04 du Haut Conseil du 4 juin 2009 relative à la délégation de l'exercice des contrôles périodiques

*Décision 2009-04 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Les contrôleurs praticiens sont rémunérés par la Compagnie nationale. Ils ne reçoivent aucune rémunération du cabinet contrôlé.

Ils peuvent être assistés, le cas échéant, par des experts dûment habilités par le Haut Conseil.

### 5 : PRISE DE CONNAISSANCE DES CABINETS

La Compagnie nationale recueille les principales informations nécessaires à la prise de connaissance des cabinets inscrits au programme. A cet effet :

- elle identifie l'ensemble des structures d'exercice du commissariat aux comptes composant chaque cabinet sélectionné ;
- elle prépare les documents permettant de recueillir auprès de chaque cabinet les informations préalables à l'aide du questionnaire d'informations préalables (QIP) ;
- elle transmet les documents finalisés à chaque structure d'exercice du commissariat aux comptes identifiée composant chaque cabinet.

Pour chaque cabinet, la Compagnie nationale traite les réponses des QIP. A ce titre, elle vérifie ou modifie le périmètre du cabinet, et s'assure que chaque questionnaire a été rempli aux fins d'établir le document « traitement administratif des QIP ».

### 6 : REMONTÉE DES INFORMATIONS RECUEILLIES SUR LES CABINETS

La Compagnie nationale transmet au secrétaire général du Haut Conseil les informations dont elle a connaissance sur les cabinets à contrôler, et plus particulièrement celles relatives :

- aux structures d'exercice du commissariat aux comptes composant le cabinet à contrôler ;
- aux commissaires aux comptes personnes physiques exerçant au sein du cabinet ;
- à la nature des mandats détenus par le cabinet ;
- aux conclusions du contrôle précédent ;
- aux problèmes identifiés à l'occasion d'un contrôle sur pièce ;
- aux autres informations utiles dans le cadre du contrôle mis en œuvre.

### 7 : AFFECTATION DES CONTRÔLEURS PRATICIENS

Les contrôleurs praticiens sont affectés aux opérations de contrôle délégué d'un cabinet par la Compagnie nationale après vérification par le secrétaire général du Haut Conseil. Ce dernier peut demander une affectation différente.

Cette affectation intervient après avoir traité l'ensemble des informations recueillies auprès d'un cabinet.

Pour l'affectation des contrôleurs praticiens les critères suivants sont pris en compte :

- Années d'expérience en certification légale des comptes,
- Spécialisation dans certains secteurs particuliers,

Page 7

## Annexe 6.2

Décision 2009-04 du Haut Conseil du 4 juin 2009 relative à la délégation de l'exercice des contrôles périodiques

### *Décision 2009-04 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

- » Cabinet dans lequel est exercé son activité professionnelle.
- » Lieu d'exercice du commissariat aux comptes,
- » Lien financier ou lien personnel ou familial avec les dirigeants et associés du cabinet,
- » Lien avec le cabinet au cours des trois dernières années précédant l'affectation,
- » Intérêt financier ou lien personnel ou familial avec les dirigeants d'une entité dont les comptes sont certifiés par le cabinet contrôlé,
- » Activité professionnelle (commissariat aux comptes, expertise comptable ou autre intervention non réglementée) auprès d'une entité dont les comptes sont certifiés par le cabinet contrôlé, au cours des deux dernières années précédant l'affectation.

Il est également tenu compte des liens, visés dans les quatre derniers critères, qui pourraient exister entre le cabinet contrôlé et le cabinet dans lequel exerce le contrôleur praticien.

Le contrôleur praticien ne peut être placé dans une situation de conflits d'intérêt<sup>3</sup>. Au moment de son affectation, chaque contrôleur praticien est tenu de vérifier qu'il n'est pas en conflit d'intérêts avec le cabinet concerné et en atteste auprès de la Compagnie nationale qui en informe le secrétaire général du Haut Conseil. Il s'engage à signaler toute situation qui viendrait le placer en conflit d'intérêts avec ce cabinet au cours des opérations de contrôle.

Pour les cabinets nécessitant un budget de contrôle important, ou présentant une complexité particulière, il peut être affecté plusieurs contrôleurs praticiens, dont un contrôleur « commissaires aux comptes ».

Le contrôleur praticien affecté au contrôle d'un cabinet ne doit en aucun cas se faire assister ou représenter par des tiers qu'ils soient ou non commissaires aux comptes inscrits.

### 8 : ECHANGES D'INFORMATIONS

La Compagnie nationale transmet au contrôleur praticien désigné les informations obtenues sur le cabinet à contrôler et le traitement administratif des QIP, ainsi que le budget d'heures alloué au contrôle à partir des paramètres déterminés chaque année dans le cadre de la coordination entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale.

A partir de ces éléments le contrôleur praticien identifie les facteurs de risques du cabinet susceptibles de nuire à la qualité de l'exécution de la mission légale. Il propose une approche des opérations de contrôle du cabinet à l'aide du document Plan d'Approche du Contrôle (PAC) et le cas échéant une révision du budget d'heures alloué au contrôle.

Le contrôleur praticien transmet le PAC au secrétaire général du Haut Conseil et concomitamment à la Compagnie nationale. Le secrétaire général du Haut Conseil peut demander directement au contrôleur praticien des informations complémentaires et/ou des modifications. Le contrôleur praticien transmet au secrétaire général du Haut Conseil et concomitamment à la Compagnie nationale le PAC révisé.

<sup>3</sup> 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.



## Annexe 6.2

Décision 2009-04 du Haut Conseil du 4 juin 2009 relative à la délégation de l'exercice des contrôles périodiques

### *Décision 2009-04 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

La Compagnie nationale assure le suivi des périodes d'interventions des contrôleurs auprès des cabinets. Le calendrier des interventions et ses modifications sont communiqués au secrétaire général du Haut Conseil.

#### 9 : EXÉCUTION DES OPÉRATIONS DE CONTRÔLE SUR PLACE

La Compagnie nationale organise les interventions sur place des contrôleurs praticiens.

Le contrôleur praticien réalise les opérations de contrôle du cabinet conformément aux instructions du Haut Conseil en respectant l'approche du contrôle précisée dans le PAC.

Le contrôleur praticien formalise systématiquement une restitution des opérations de contrôle sur l'organisation et les procédures du cabinet et sur chaque mandat revu. Ces dernières font l'objet d'un échange contradictoire avec le représentant du cabinet contrôlé et/ou les signataires des mandats revus.

Lors du déroulement des opérations de contrôle sur place, le contrôleur praticien pourra si nécessaire se mettre en relation avec le secrétaire général du Haut Conseil.

#### 10 : PARTICIPATION DU HAUT CONSEIL AUX OPÉRATIONS DE CONTRÔLE

Le secrétaire général du Haut Conseil ou un agent le représentant, peut participer aux opérations à chaque étape du contrôle délégué. Il informe la Compagnie nationale dans les meilleurs délais de son intention de participer à ce contrôle.

La Compagnie nationale informe le cabinet contrôlé du nom de la personne des services du Haut Conseil qui participera aux opérations de contrôle.

#### 11 : MODALITÉS DE RESTITUTION DES RÉSULTATS DES CONTRÔLES

Le contrôleur praticien rédige un projet de pré rapport, le transmet au secrétaire général du Haut Conseil et concomitamment à la Compagnie nationale, accompagné des restitutions faites sur le contrôle des procédures et des mandats.

Le secrétaire général du Haut Conseil revoit le projet de pré rapport. Cette revue peut le cas échéant donner lieu à une demande de compléments d'informations au contrôleur praticien. Si nécessaire, il peut lui être demandé de compléter les contrôles réalisés.

Le pré rapport, une fois finalisé, est signé par le contrôleur praticien et notifié au cabinet contrôlé par le secrétaire général du Haut Conseil, accompagné des restitutions sur le contrôle des procédures et des mandats.

Le contrôleur praticien traite les observations écrites recueillies dans le cadre de la procédure contradictoire en lien avec le secrétaire général du Haut Conseil et l'AMF s'il s'agit d'un cabinet détenant des mandats concernant des personnes relevant de son autorité. Une réunion contradictoire peut être organisée en présence du responsable du cabinet contrôlé, du



## Annexe 6.2

Décision 2009-04 du Haut Conseil du 4 juin 2009 relative à la délégation de l'exercice des contrôles périodiques

### *Décision 2009-04 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

secrétaire général du Haut Conseil, de l'AMF si celle-ci est concernée, de la Compagnie nationale et du contrôleur praticien.

A l'issue de la procédure contradictoire, le contrôleur praticien établit un rapport définitif. A cet effet, il peut prendre contact avec le secrétaire général du Haut Conseil aux fins de sa finalisation.

Le rapport définitif, signé par le contrôleur praticien, est transmis au secrétaire général du Haut Conseil et concomitamment à la Compagnie nationale. Le secrétaire général du Haut Conseil l'adresse au responsable du cabinet contrôlé qui en accuse réception et peut faire valoir des observations. Une copie des observations est adressée à la Compagnie nationale.

#### 12 : OBLIGATIONS DE CONFIDENTIALITE ET CONSERVATION DES DOSSIERS DE CONTRÔLE

Les personnes participant aux contrôles périodiques et le personnel du Haut Conseil sont soumis au secret professionnel<sup>4</sup>.

Le secret professionnel n'est opposable ni au Haut Conseil ni à ses services dans l'exercice de leurs missions<sup>5</sup>.

Les contrôleurs praticiens en charge des contrôles périodiques sont soumis à une obligation de discrétion pour toutes les informations qu'ils sont amenés à connaître dans le cadre de ces contrôles. Ils ne peuvent conserver aucun document à l'issue de leur mission<sup>6</sup>.

Le contrôleur praticien s'abstient, et notamment au sein de son propre cabinet, d'évoquer les contrôles réalisés avec quiconque à l'exception du secrétariat général du Haut Conseil. Il ne peut faire état en aucune circonstance, ni utiliser, des informations connues dans le cadre des opérations de contrôle. Il fait preuve de loyauté professionnelle à l'égard des commissaires aux comptes contrôlés.

L'ensemble du dossier de contrôle constitué par un contrôleur praticien lors des opérations de contrôle est remis au Haut Conseil.

#### 13 : EXECUTION BUDGETAIRE DE LA DÉLÉGATION

Les moyens financiers prévus pour l'exécution de la délégation sont identifiés pour chaque exercice dans le budget annuel de contrôle.

La Compagnie nationale informe régulièrement le Haut Conseil des coûts et des dépenses intervenues dans le cadre de la délégation.

La Compagnie nationale met à disposition du Haut Conseil, lorsqu'il en fait la demande, les pièces justificatives en sa possession.

<sup>4</sup> L. 821-7 du code de commerce.

<sup>5</sup> L. 821-3-1 du code de commerce.

<sup>6</sup> R. 821-25 du code de commerce.

## Annexe 6.2

Décision 2009-04 du Haut Conseil du 4 juin 2009 relative à la délégation de l'exercice des contrôles périodiques

*Décision 2009-04 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

### **14 : COMPTE-RENDU SUR L'EXECUTION DES CONTROLES REALISES DANS LE CADRE DE LA DELEGATION**

La Compagnie nationale rend compte de l'exécution des contrôles périodiques délégués au Haut Conseil. A ce titre, elle intègre dans le rapport mentionné à l'article R. 821-31 ce compte rendu qui détaille notamment les résultats des contrôles délégués à partir des restitutions faites aux cabinets contrôlés au titre d'un programme annuel de contrôle.

### **15 : APPLICATION ET MODIFICATION**

La présente décision est d'application immédiate.

Un calendrier prévisionnel d'exécution de la délégation au titre du programme de contrôle annuel est établi de manière coordonnée entre le Haut Conseil et la Compagnie nationale dès communication de la liste nominative annuelle des cabinets inscrits au programme.

Le Haut Conseil peut modifier les conditions et modalités pratiques contenues dans cette décision, après concertation avec la Compagnie nationale.

**Christine THIN**

**Présidente**

Page 8

## Annexe 6.3

Accord entre le H3C et l'AMF relatif au concours de l'AMF lorsque les commissaires aux comptes soumis à un contrôle périodique sont nommés auprès de personnes relevant de son autorité



### ACCORD ENTRE LE H3C ET L'AMF

RELATIF AU CONCOURS DE L'AMF, PREVU A L'ARTICLE L. 821-9 DU CODE DE COMMERCE,  
LORSQUE LES CONTROLES PERIODIQUES AUXQUELS SONT SOUMIS LES COMMISSAIRES AUX  
COMPTES CONCERNENT LES COMMISSAIRES AUX COMPTES NOMMES AUPRES DE PERSONNES  
RELEVANT DE SON AUTORITE

#### Préambule

L'article L. 821-9 du code de commerce prévoit que les contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes qui certifient les comptes de personnes relevant de l'Autorité des marchés financiers (AMF) sont effectués avec son concours.

La décision 2009-02 du 9 avril 2009 prononcée par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, qui organise le système des contrôles périodiques, a renvoyé à un accord les modalités du concours de l'AMF dans la mise en œuvre des contrôles périodiques des cabinets nommés auprès de personnes relevant de son autorité.

Cet accord prévoit des échanges d'information entre le Haut Conseil et l'AMF nécessaires à l'accomplissement d'un contrôle périodique.

Pour faciliter d'une manière plus large la coopération entre les autorités chargées de la régulation financière, les pouvoirs publics ont été saisis d'une demande pour inclure le Haut Conseil dans le champ des autorités de régulation autorisées à se communiquer des informations relatives aux personnes qu'elles contrôlent.

Dans l'attente de cette modification, l'échange d'informations entre le Haut Conseil et l'AMF prévu dans cet accord se fonde sur la possibilité de partager des informations couvertes par le secret professionnel dans le cadre légal de leurs missions de surveillance. Ces autorités interviennent en effet toutes deux à l'égard des contrôleurs légaux des comptes, sur un même champ d'informations et sont soumises chacune au secret professionnel. Sans un tel partage d'informations le Haut Conseil et l'AMF sont conduites à dupliquer leurs travaux ce qui serait contraire au bon exercice de leurs missions respectives et de l'intérêt général.



## Annexe 6.3

Accord entre le H3C et l'AMF relatif au concours de l'AMF lorsque les commissaires aux comptes soumis à un contrôle périodique sont nommés auprès de personnes relevant de son autorité

Accord AMF / H3C

### Introduction

En vue de répondre à l'objectif de sécurité financière, il est nécessaire de renforcer la transparence et la fiabilité de l'information comptable et financière produite par les entreprises et d'assurer une qualité élevée du contrôle légal de leurs comptes par les commissaires aux comptes. La qualité de l'audit et le respect des règles d'indépendance et d'éthique participent au bon fonctionnement des marchés en améliorant l'intégrité et la conformité aux principes comptables en vigueur de l'information financière publiée par les entités.

La huitième directive relative au contrôle légal des comptes<sup>1</sup> édicte l'obligation pour les Etats-membres de mettre en place un système de supervision publique de la profession d'auditeur et d'organiser, de manière indépendante de la profession, des contrôles périodiques des professionnels de l'audit.

L'Autorité des marchés financiers (AMF) s'assure du bon fonctionnement des marchés financiers, veille à la protection de l'épargne et à la qualité de l'information financière publiée par les entreprises<sup>2</sup>.

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes assure la surveillance de la profession de commissaire aux comptes<sup>3</sup>. Il est chargé d'organiser, de mettre en œuvre et de superviser les contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes, dans leur activité professionnelle<sup>4</sup>. Il veille à leur bonne exécution et émet des recommandations dans le cadre de leur suivi.

Les contrôles périodiques contribuent à assurer au public et aux autorités de contrôle que la qualité du travail des commissaires aux comptes se situe à un niveau élevé.

Ces contrôles sont effectués, dans les conditions et selon les modalités définies par le Haut Conseil<sup>5</sup>, soit, par des contrôleurs n'exerçant pas de fonctions de contrôle légal des comptes mis à sa disposition et placés sous la direction de son secrétaire général et d'un directeur, soit, par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou les compagnies régionales. Les contrôles sont effectués avec le concours de l'AMF lorsque les commissaires aux comptes qui y sont soumis certifient les comptes des personnes relevant de son autorité.

La coopération entre les autorités est en effet indispensable à l'exécution de leurs missions respectives aux fins de contribuer à l'objectif commun de fiabilité de l'information financière donnée par les entreprises aux marchés financiers.

Grâce à cette coopération, l'AMF et le Haut Conseil pourront s'échanger des informations et s'assister mutuellement relativement aux personnes soumises à leur contrôle et en tirer un bénéfice commun en vue d'accroître l'efficacité de leurs missions de surveillance sur les acteurs des marchés et les contrôleurs légaux des comptes.

<sup>1</sup> Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006.

<sup>2</sup> Art L. 621-1 du code monétaire et financier.

<sup>3</sup> Art. L. 821-1 du code de commerce.

<sup>4</sup> Art. L. 821-7 du code de commerce.

<sup>5</sup> Art. L. 821-9 du code de commerce.

## Annexe 6.3

Accord entre le H3C et l'AMF relatif au concours de l'AMF lorsque les commissaires aux comptes soumis à un contrôle périodique sont nommés auprès de personnes relevant de son autorité

### Accord AMF / H3C

L'échange d'informations entre le Haut Conseil et l'AMF est justifié non seulement par l'intérêt général lié au renforcement de la régulation financière, mais aussi dans la mesure où il s'effectue dans le cadre légal des contrôles périodiques prévus par le législateur. Les informations transmises seront en outre limitées à celles nécessaires au bon exercice de la mission de surveillance du commissariat aux comptes.

#### Article 1 : Objet de l'accord

Le présent accord a pour objet de préciser les modalités pratiques du concours de l'AMF dans la réalisation des contrôles périodiques des commissaires aux comptes nommés auprès de personnes ou d'organismes relevant de son autorité.

Il prévoit également les modalités d'échanges d'informations détenues et recueillies par chacune des autorités dans le cadre de leurs missions respectives.

Les informations échangées excluent toute transmission de document émanant d'une entité relevant de la surveillance de l'AMF.

#### Article 2 : Champ d'application

Le code de commerce prévoit que les contrôles périodiques sont effectués avec le concours de l'AMF, lorsqu'ils sont relatifs à des commissaires aux comptes nommés auprès :

- De personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- De personnes dont les titres financiers sont 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<sup>6</sup> ;
- D'organismes de placements collectifs<sup>7</sup>. Ces organismes sont les suivants :
  - ❑ Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) : ils prennent la forme de société d'investissement à capital variable (SICAV) ou de fonds communs de placement (FCP)
  - ❑ Les organismes de « titrisation » : ils prennent la forme soit de fonds communs de titrisation, soit de sociétés de titrisation ;
  - ❑ Les sociétés civiles de placement immobilier ;
  - ❑ Les sociétés d'épargne forestière ;
  - ❑ Les organismes de placement collectif immobilier (OPCI) ;
  - ❑ Les sociétés d'investissement à capital fixe (SICAF).

<sup>6</sup> Une entreprise de marché – Euronext Paris – gère en particulier Alternext.

<sup>7</sup> Art. L. 214-1 du code monétaire et financier.



## Annexe 6.3

Accord entre le H3C et l'AMF relatif au concours de l'AMF lorsque les commissaires aux comptes soumis à un contrôle périodique sont nommés auprès de personnes relevant de son autorité

### Accord AMF / H3C

Le présent accord s'applique aux contrôles des commissaires aux comptes qui certifient les comptes des personnes ou entités susmentionnées.

#### Article 3 : Coordination des contrôles

L'application des principes directeurs décidés par le Haut Conseil conduit à mettre en œuvre un contrôle global de cabinet<sup>A</sup>. Il 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.

Lors de la vérification de la correcte exécution de la mission légale sur un mandat sélectionné, le contrôleur s'attache à examiner les diligences réalisées par le commissaire aux comptes relatives à la conformité aux textes en vigueur de l'information comptable et financière diffusée par l'entité dont il certifie les comptes, et en restitue les résultats.

Les contrôles périodiques des commissaires aux comptes de personnes relevant de l'autorité de l'AMF suivent cette approche.

L'annexe 1 rappelle l'organisation des contrôles périodiques décidée par le Haut Conseil applicable aux commissaires aux comptes de personnes relevant de l'autorité de l'AMF.

Le Haut Conseil et l'AMF, par l'intermédiaire de leurs Secrétaires généraux, coopèrent étroitement en vue de suivre une approche coordonnée des contrôles permettant d'orienter les programmes de vérification sur la qualité et la fiabilité de l'information financière diffusée par les émetteurs.

#### Article 3-1 : Programme de contrôle

Le Haut Conseil arrête le programme de contrôle et fixe des thèmes de vérification.

Une approche coordonnée des contrôles entre les deux autorités permet d'inscrire au programme de contrôle un cabinet de façon prioritaire et de sélectionner des mandats de manière pertinente.

A cet égard, les deux autorités se transmettent toute information se rapportant ;

- à l'identification des commissaires aux comptes nommés auprès des entités et organismes relevant de l'autorité de l'AMF ;
- aux sanctions et mesures prises à l'encontre des commissaires aux comptes par l'AMF ;

<sup>A</sup> Ensemble de commissaires aux comptes inscrits et titulaires de mandats de commissariat aux comptes qui partagent des procédures communes. Un commissaire aux comptes peut être une personne physique exerçant seule, ou une personne morale dans laquelle exercent une ou plusieurs personnes physiques.



## Annexe 6.3

Accord entre le H3C et l'AMF relatif au concours de l'AMF lorsque les commissaires aux comptes soumis à un contrôle périodique sont nommés auprès de personnes relevant de son autorité

### Accord AMF / H3C

- à la sélection des cabinets et des mandats à contrôler en application du programme annuel des contrôles et du plan pluriannuel de contrôle.

Lorsqu'un commissaire aux comptes est inscrit au programme annuel des contrôles périodiques, le Haut Conseil en informe l'AMF qui lui adresse ses observations éventuelles. Après réception de ces observations, le Haut Conseil donne des instructions au contrôleur.

#### Article 3-2 : Opérations de contrôle

La participation de l'AMF dans les opérations de contrôle permet au Haut Conseil de bénéficier d'une expertise pertinente liée à son rôle de surveillance des entités relevant de son autorité.

Par ailleurs, le code monétaire et financier prévoit des dispositions relatives aux relations entre l'AMF et les commissaires aux comptes des sociétés<sup>9</sup> relevant de son autorité. Ainsi, ils peuvent l'interroger sur toute question soulevée dans l'exercice de leur mission, ils ont l'obligation d'aviser l'AMF lorsqu'ils déclenchent une procédure d'alerte relative à la continuité d'exploitation ainsi que lorsqu'ils s'appretiennent à refuser de certifier les comptes de la société.

Les informations recueillies par l'AMF dans ce cadre sont utiles au bon déroulement des opérations de contrôle.

Lors de la programmation des opérations de contrôle et au moment du contrôle, le Haut Conseil pourra solliciter l'AMF pour se faire communiquer les informations relatives :

- aux questions et événements pouvant affecter l'information financière des entreprises ;
- aux échanges entre le commissaire aux comptes et l'AMF sur ces questions et événements et les positions prises le cas échéant par l'AMF.

Par ailleurs, les deux autorités pourront partager leurs analyses au cours des opérations de contrôle sur des sujets spécifiques tels que certains points liés au traitement comptable, à l'information financière, à l'analyse de risques d'un secteur particulier et à la démarche suivie pour réduire ce risque lors de l'approche de l'audit.

Après réception de ces informations, le Haut Conseil donne des instructions au contrôleur.

#### Article 3-3 : Résultats des contrôles

Le Haut Conseil et l'AMF partagent les résultats des contrôles en vue d'exercer leurs prérogatives respectives.

Dans le cadre du présent accord, le Haut Conseil transmet à l'AMF toute information tirée des opérations de contrôle et utile à l'exercice de sa mission :

<sup>9</sup> Art L.621-22 du code monétaire et financier et suivants.

## Annexe 6.3

Accord entre le H3C et l'AMF relatif au concours de l'AMF lorsque les commissaires aux comptes soumis à un contrôle périodique sont nommés auprès de personnes relevant de son autorité

Accord AMF / H3C

Ainsi, il transmet :

- La description de l'organisation, des procédures mises en place par un cabinet visant à garantir la qualité et l'indépendance du contrôle légal des comptes et des systèmes internes de contrôle de qualité du cabinet auquel le commissaire aux comptes nommé appartient, et le cas échéant, du réseau auquel il appartient, tels que certains aspects des procédures mises en place qui intéressent tout particulièrement l'AMF : prestations en présence d'un cabinet appartenant à un réseau, compétence d'un signataire de mandat de personnes relevant de son autorité, organisation de la rotation du signataire ;
- Les conclusions issues des vérifications faites sur un mandat de personne relevant de l'autorité de l'AMF, comprenant notamment celles en matière de qualité de l'information comptable et financière ;
- Le pré-rapport.

L'AMF participe en tant que de besoin, à la procédure contradictoire avec le cabinet contrôlé, visant à éclaircir avec le contrôleur et/ou le cabinet des points précis exposés dans le pré-rapport du contrôle et concernant les personnes relevant de son autorité. L'AMF peut demander la tenue d'une réunion à cette fin. A l'issue de la procédure contradictoire, un rapport définitif est établi. Ce dernier est transmis à l'AMF.

### Article 4 : Suites données aux contrôles

A la suite d'un contrôle, les principales insuffisances relevées dans le rapport définitif peuvent donner lieu à des recommandations. Les recommandations émises par le secrétaire général du Haut Conseil concernant les commissaires aux comptes de personnes relevant de l'autorité de l'AMF lui sont transmises.

Lorsqu'à l'issue d'un contrôle périodique, l'AMF envisage de prendre une mesure à l'égard d'un commissaire aux comptes nommé auprès d'une personne relevant de son autorité, il en informe le H3C.

De même, lorsqu'à l'issue d'un contrôle périodique il est envisagé de saisir les autorités en vue d'une action disciplinaire à l'égard d'un commissaire aux comptes nommé auprès d'une personne relevant de son autorité, le Secrétaire général en informe l'AMF.

  
Page 6

## Annexe 6.3

Accord entre le H3C et l'AMF relatif au concours de l'AMF lorsque les commissaires aux comptes soumis à un contrôle périodique sont nommés auprès de personnes relevant de son autorité

Accord AMF / H3C

**Article 5 : Association d'autres autorités compétentes**


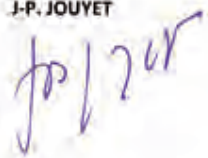
D'autres autorités de surveillance peuvent être associées aux échanges d'informations prévues dans le présent accord. Dans ce cas, le Haut Conseil et l'AMF prennent une décision commune. Cette décision est accompagnée, le cas échéant d'un accord particulier garantissant le respect du secret professionnel.

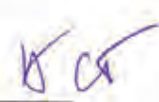
**Article 6 : Mise en œuvre de l'accord**

Le présent accord entre en vigueur le jour de sa signature.

Le Haut Conseil et l'AMF se réservent la possibilité d'adapter si nécessaire les modalités contenues dans le présent accord.

Fait à Paris, le 11 janvier 2010.

Pour le Haut Conseil du commissariat aux comptes	Pour l'Autorité des marchés financiers
Le président du Haut Conseil du commissariat aux comptes	Le président de l'Autorité des marchés financiers
C. THIN	J.-P. JOUYET
	

  
Page 7



## Annexe 6.3

Accord entre le H3C et l'AMF relatif au concours de l'AMF lorsque les commissaires aux comptes soumis à un contrôle périodique sont nommés auprès de personnes relevant de son autorité

### Annexe 1 de l'accord AMF / H3C

#### **Annexe 1 : Rappel de l'organisation des contrôles périodiques des commissaires aux comptes de personnes relevant de l'autorité de l'AMF**

L'organisation du contrôle global d'un cabinet, auquel appartient un commissaire aux comptes nommé auprès d'une personne relevant de l'autorité de l'AMF, diffère selon que le cabinet détient ou non des mandats d'entités d'intérêt public.

Le Haut Conseil met en œuvre les contrôles périodiques des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public soit directement, soit en en déléguant l'exercice à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales<sup>10</sup> :

- a) les contrôles directs sont effectués par l'intermédiaire de contrôleurs n'exerçant pas de fonctions de contrôle légal des comptes. Le secrétaire général du Haut Conseil assure la direction des contrôleurs et ces derniers reçoivent leurs instructions du seul Haut Conseil.
- b) les contrôles délégués sont effectués par la Compagnie nationale et les compagnies régionales dans les conditions et selon les modalités fixées par le Haut Conseil figurant dans sa décision 2009-04. Le Haut Conseil, par l'intermédiaire de son secrétaire général, supervise les contrôles délégués, veille à leur bonne exécution et émet des recommandations dans le cadre de leur suivi.

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.

Ces contrôles sont effectués par des professionnels, contrôleurs praticiens expérimentés. 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 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.

Cette organisation est flexible, le Haut Conseil pouvant 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.

<sup>10</sup> Le Haut Conseil décide des contrôles qu'il met en œuvre directement et ceux qu'il délègue dans le cadre de ses orientations.

## Annexe 6.4

Décision 2009-03 du Haut Conseil du 9 avril 2009 relative au programme des contrôles périodiques 2009

**DECISION 2009-03**

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

*Relative aux contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes*

***Programme 2009 de contrôle des commissaires aux comptes***

*Séance du 9 avril 2009*

En application de l'article L. 821-1 du code de commerce et des principes directeurs de la décision 2009-02 du 9 avril 2009, le Haut Conseil du commissariat aux comptes décide d'arrêter le programme 2009 de contrôle des commissaires aux comptes qui devra être mis en application dès avril 2009.

Ce programme s'inscrit dans le cadre d'un plan pluriannuel de contrôle qui vise à effectuer le contrôle des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public avant fin 2011, en vue de respecter l'obligation de les contrôler tous les 3 ans. Il vise également à effectuer le contrôle de cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public en vue de satisfaire à l'obligation de les contrôler tous les 6 ans, conduisant ainsi à les avoir contrôlés de 2008 à 2013.

Le plan de contrôle pluriannuel est fondé sur les estimations fournies par la Compagnie nationale recensant 18 000 commissaires aux comptes inscrits parmi lesquels 11 100 exercent les fonctions de commissaires aux comptes. Ces derniers exercent au sein de 900 cabinets, au sens du contrôle périodique, détenant des mandats d'entités d'intérêt public et de 8 800 n'en détenant pas. Il a été réalisé une estimation des heures nécessaires pour effectuer le contrôle des cabinets détenant ou non des mandats d'entités d'intérêt public et une projection des ressources nécessaires à leur réalisation.

Les objectifs fixés par le plan de contrôle pluriannuel nécessitent qu'un niveau suffisant de moyens humains soit consacré aux opérations de contrôle. En effet, la réalisation du plan de contrôle des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public suppose une augmentation progressive du nombre de contrôleurs mis à la disposition du Haut Conseil et repose sur un recours important à la délégation aux instances professionnelles pour contrôler tout ou partie de certains cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.

Des estimations effectuées, il ressort que le recours à la délégation nécessite que la Compagnie nationale et les compagnies régionales puissent consacrer de 2009 à 2011 près de 11 400 heures par an au contrôle de certains cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.



## Annexe 6.4

Décision 2009-03 du Haut Conseil du 9 avril 2009 relative au programme des contrôles périodiques 2009

*Décision 2009-03 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Le Haut Conseil décide d'inscrire au programme 2009 le contrôle de 287 cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public et de 1 462 cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public.

a) Il décide de mettre en œuvre directement, par les contrôleurs mis à sa disposition, le contrôle des cabinets détenant des mandats :

- de 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 ;
- et d'établissements de crédits.

b) Il décide de déléguer le contrôle des autres cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public à la Compagnie nationale et aux compagnies régionales.

Cependant, le contrôle direct des cabinets mentionnés en a) ne pourra être réalisé avec le nombre actuel des contrôleurs mis à disposition du Haut Conseil. C'est pourquoi, ce dernier décide à titre transitoire de recourir à une délégation complémentaire auprès des instances professionnelles pour réaliser une partie des opérations de contrôle de certains de ces cabinets. Le niveau des heures à y consacrer a été estimé à environ 2 500 heures au titre de 2009.

La liste nominative des cabinets soumis aux contrôles périodiques au titre de l'année 2009 est établie par le secrétaire général du Haut Conseil. Ce dernier arrête la liste des cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public à partir de listes communiquées par la Compagnie nationale et les compagnies régionales.

A cette liste nominative, le secrétaire général du Haut Conseil pourra ajouter d'autres cabinets :

- en application du principe d'extension du contrôle au cours d'une même période à l'ensemble des cabinets appartenant à un « groupe de cabinets » ou à un réseau, énoncé dans la décision 2005-03 du Haut Conseil ;
- suite à une demande provenant d'autres autorités de régulation françaises.

*Christine THIN*

*Présidente*

H3C 2



# Présentation des comptes du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes pour 2009

### • Le cadre

Les comptes du Haut Conseil sont tenus par son agent comptable.

Les règles relatives aux comptes du Haut Conseil sont inchangées par rapport à 2008. Elles 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 adaptation a été demandée et autorisée : les droits et contributions des commissaires aux comptes sont enregistrés en produits spécifiques.

Le 11 mars 2010, le Haut Conseil a approuvé les comptes de l'exercice 2009 et a affecté le bénéfice en réserves.

### • Le compte de résultat

Les produits s'élèvent à 6 240 435 €. Leur montant est sensiblement égal à ceux de 2008. La quasi-totalité des produits, soit 6 237 260 €, est constituée des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes. Le reste des produits concerne essentiellement des produits financiers dégagés par les titres de placement.

Les charges s'élèvent à 2 871 437 €. Leur montant dépasse de 90 % celui de 2008. Cet accroissement significatif des charges est dû au développement rapide du Haut Conseil en 2009 et notamment à son intense effort de recrutement au cours de l'exercice.

Les charges de personnel s'élèvent à 2 091 627 €, soit 73 % des charges totales. Leur montant a pratiquement doublé par rapport à 2008. L'effectif permanent est passé de 11 à 20 personnes entre le début et la fin de l'année. La taxe sur les salaires, non due en 2008, s'est élevée à 145 738 € en 2009.

Les autres charges d'exploitation s'élèvent à 754 327 €. Elles se composent principalement de locations et charges locatives, de frais de recrutement, de primes d'assurance et de frais de déplacement.

Le reste des charges est constitué de 25 483 € de charges exceptionnelles.

Le compte de résultat dégage un bénéfice de 3 368 998 €.

### • Le bilan

L'actif immobilisé du Haut Conseil représente 36 222 €. Il se compose essentiellement d'immobilisations corporelles. Les investissements réalisés en 2009 ont porté sur des acquisitions de matériel informatique et de mobilier.

Les créances d'exploitation s'élèvent à 3 736 535 €. La majeure partie de ces créances concerne les droits et contributions dus par les commissaires aux comptes, que la Compagnie nationale des commissaires aux comptes doit reverser au Haut Conseil au titre de 2008 et 2009, conformément aux échéances fixées par décret.

## Annexe 7

### Comptes 2009

Cette créance, d'un montant de 3 549 118 €, se répartit ainsi :

Montant en €	Créance exigible	Échéance 31 octobre 2010	Échéance 31 octobre 2011	Totaux
Droits et contributions dûs au titre de l'exercice 2008	247 801	1 246 572	1 246 572	2 740 945
Droits et contributions dûs au titre de l'exercice 2009	808 173	0	0	808 173

Les disponibilités s'élèvent à 5 048 866 €. Conformément aux conditions générales d'emploi des fonds disponibles et de placement des réserves, adoptées par le Haut Conseil le 30 avril 2009, une part fixe des disponibilités est maintenue sur le compte du Haut Conseil à la recette générale des finances. Le reste des disponibilités, soit 4 044 798 € au 31 décembre 2009, est constitué de titres de placement en Sicav monétaires dont le portefeuille est exclusivement composé de valeurs émises ou garanties par l'État.

Les capitaux propres s'élèvent à 8 141 415 €. Ils se composent essentiellement des réserves et du bénéfice de l'exercice 2009 que le Haut Conseil a décidé d'affecter en réserves.

Les dettes d'exploitation s'élèvent à 680 208 €. La majeure partie de ces dettes concerne des charges à payer au ministère de la Justice pour des avances reçues en 2008 et à la Cour de cassation. Elles comprennent aussi des produits constatés d'avance relatifs à l'inscription de participants à un atelier sur les contrôles que le Haut Conseil a organisé début 2010 pour l'IFIAR.

- **Éléments complémentaires d'information sur les comptes**

La capacité d'autofinancement du Haut Conseil s'élève à 3 376 550 € en fin d'exercice. Le montant de son fonds de roulement fin 2009 est de 8 105 193 €, contre 4 751 800 € fin 2008. L'augmentation du fonds de roulement est due à un accroissement des disponibilités et à une réduction des dettes plus importante que celle des créances.

Aucune provision n'a été passée. Aucun engagement hors bilan n'a été donné ou reçu.

## Annexe 7

Comptes 2009

### Compte de résultat du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Montant en euros

PRODUITS	2009	2008
<b>Produits d'exploitation</b>	<b>6 237 260</b>	<b>6 232 860</b>
Droits et contributions	6 237 260	6 232 860
<b>Produits financiers et gains de change</b>	<b>3 175</b>	<b>0</b>
<b>Produits exceptionnels</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Total des produits</b>	<b>6 240 435</b>	<b>6 232 860</b>
CHARGES	2009	2008
<b>Charges d'exploitation</b>	<b>2 845 954</b>	<b>1 506 869</b>
Achats d'approvisionnement non stockés	50 331	30 279
Autres charges externes	696 444	385 647
<i>Locations et charges locatives</i>	<i>312 145</i>	<i>309 283</i>
<i>Frais de recrutement</i>	<i>134 849</i>	<i>-</i>
<i>Primes d'assurance</i>	<i>76 086</i>	<i>-</i>
<i>Déplacements, missions et réceptions</i>	<i>66 994</i>	<i>56 364</i>
Charges de personnel	2 091 627	1 062 945
<i>Impôts, taxes et versements assimilés</i>	<i>181 582</i>	<i>86</i>
<i>Rémunération</i>	<i>1 438 683</i>	<i>772 344</i>
<i>Charges sociales</i>	<i>471 362</i>	<i>290 515</i>
Dotations aux amortissements	7 552	27 998
<b>Charges financières</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Charges exceptionnelles</b>	<b>25 483</b>	<b>2 189</b>
<b>Total des charges</b>	<b>2 871 437</b>	<b>1 509 058</b>
<b>Résultat</b>	<b>3 368 998</b>	<b>4 723 802</b>



## Annexe 7

Comptes 2009

### Bilan du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Montant en euros

ACTIF	31/12/2009		31/12/2008	
	Brut	Amortissements	Net	
<b>Immobilisations</b>	<b>50 082</b>	<b>13 860</b>	<b>36 222</b>	<b>20 617</b>
Immobilisations incorporelles	748	63	685	0
Immobilisations corporelles	49 184	13 797	35 387	20 617
Immobilisations financières	150		150	0
<b>Stocks et encours</b>	<b>0</b>		<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Créances d'exploitation</b>	<b>3 736 535</b>		<b>3 736 535</b>	<b>4 232 860</b>
Avances	1 794		1 794	0
Reste à recouvrer sur CNCC	3 549 118		3 549 118	4 232 860
Charges constatées d'avance	185 623		185 623	0
<b>Disponibilités</b>	<b>5 048 866</b>		<b>5 048 866</b>	<b>2 000 000</b>
Titres de placement	4 044 798		4 044 798	0
Trésorerie	1 004 068		1 004 068	2 000 000
<b>Total de l'actif</b>	<b>8 835 483</b>	<b>13 860</b>	<b>8 821 623</b>	<b>6 253 477</b>
PASSIF	31/12/2009		31/12/2008	
	Avant affectation	Après affectation		
<b>Capitaux propres</b>	<b>8 141 415</b>	<b>8 141 415</b>	<b>4 772 417</b>	
Biens remis en pleine propriété	48 615	48 615	48 615	
Réserves	4 723 802	8 092 800		0
Résultat net de l'exercice	3 368 998	0		4 723 802
<b>Dettes financières</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	
<b>Dettes d'exploitation</b>	<b>680 208</b>	<b>680 208</b>	<b>1 481 060</b>	
Dettes aux fournisseurs	72 043	72 043		908 182
Charges à payer	608 165	608 165		572 878
<b>Total du passif</b>	<b>8 821 623</b>	<b>8 821 623</b>	<b>6 253 477</b>	