



**HAL**  
open science

## Commissariat aux comptes : la fin inéluctable de l'exercice à titre accessoire

Alain Mikol

► **To cite this version:**

Alain Mikol. Commissariat aux comptes : la fin inéluctable de l'exercice à titre accessoire. COMPT-ABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00558228

**HAL Id: halshs-00558228**

**<https://shs.hal.science/halshs-00558228>**

Submitted on 21 Jan 2011

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# **Commissariat aux comptes : la fin inéluctable de l'exercice à titre accessoire**

**Alain MIKOL**

Professeur

ESCP-EAP, 79 avenue de la République – 75543 Paris 75543 Paris Cedex 11

Tél. : 01.49.23.20.45

Fax : 01.49.23 22.31

E-mail : a.mikol@laposte.net

## **Résumé**

**25% des commissaires aux comptes inscrits à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC, France) n'ont aucun mandat et 25% ont moins de cinq mandats. Ces deux chiffres montrent qu'il y a un nombre très important d'inscrits qui exercent le commissariat de manière accessoire à leur métier principal, lequel est dans la quasi-totalité des cas celui d'expert-comptable.**

**L'exercice accessoire des missions censoriales par des experts-comptables a de tout temps existé et nul ne s'en est étonné jusqu'à présent car les spécificités de l'audit légal par rapport à l'audit contractuel ont longtemps été assez limitées.**

**Des dispositions récentes (loi du 15 mai 2001, loi du 1<sup>er</sup> août 2003, code de déontologie de la profession du 16 novembre 2005...) ont modifié de manière significative les conditions d'exercice des fonctions de commissaire aux comptes en France.**

**L'objectif de cette communication est de montrer comment ces dispositions apparues à partir de 2001 marquent la fin inéluctable du commissariat aux comptes exercé à titre accessoire. L'exercice du commissariat entraîne aujourd'hui des coûts de fonctionnement élevés, des investissements intellectuels importants et des modalités d'exercice complexes. En un mot le commissariat se professionnalise et ne peut plus, en pratique, être exercé à titre accessoire.**

## **Mots clés**

**Commissaire aux comptes, évolution, audit en France, loi du 15 mai 2001**

# **Commissariat aux comptes : la fin inéluctable de l'exercice à titre accessoire**

## **INTRODUCTION**

Le commissariat aux comptes fait régulièrement l'objet de modifications depuis son apparition pour la première fois dans la loi française en 1863 <sup>1</sup>. D'abord limitées aux lois, les innovations et modifications ont peu à peu conquis le terrain du règlement et de la norme professionnelle.

Ces changements pourraient ne concerner que l'environnement institutionnel du commissaire aux comptes, par exemple se limiter à des règles concernant les élections dans les conseils régionaux ou à la création d'organismes de supervision de la profession, sans incidence réelle sur le quotidien du commissaire aux comptes. Mais il n'en est rien : on remarque l'apparition de grandes modifications ayant une incidence sur le quotidien du commissaire français depuis peu de temps, la loi du 15 mai 2001 marquant, à notre avis, le début de changements profonds.

Ces modifications sont sans conséquence particulière sur les membres de la profession dont l'activité principale est le contrôle légal, car il est normal qu'une profession plongée dans le quotidien du contrôle des états financiers évolue à un rythme similaire à celui de la vie des affaires qu'elle a pour mission de contrôler. Mais tous les commissaires aux comptes ne sont pas plongés dans ce quotidien : 25% des commissaires aux comptes inscrits à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes <sup>2</sup> n'ont aucun mandat et 25% ont moins de cinq mandats <sup>3</sup>. Ces deux chiffres montrent qu'il y a un nombre très important d'inscrits qui exercent le commissariat de manière accessoire à leur métier principal, lequel est dans la quasi-totalité des cas celui d'expert-comptable et, dans une moindre mesure, celui d'enseignant <sup>4</sup>.

L'exercice accessoire des missions censoriales par des experts-comptables a de tout temps existé et nul ne s'en est étonné jusqu'à présent car les spécificités de l'audit légal par rapport à l'audit contractuel ont longtemps été assez limitées.

---

<sup>1</sup> Loi du 23 mai 1863 sur les sociétés à responsabilité limitée ; articles 15 à 18, et article 26

<sup>2</sup> [www.cncc.fr](http://www.cncc.fr) (Paris)

<sup>3</sup> La CNCC ne publie pas cette statistique au niveau national, mais certaines CRCC la publie au niveau régional ; ces deux pourcentages sont généralement considérés comme exacts

<sup>4</sup> Il n'existe aucune statistique sur les activités autres que de commissariat exercées par les commissaires aux comptes. Néanmoins, compte tenu des règles d'incompatibilités générales de l'article L. 822-10 du code de commerce il ne peut s'agir que de membres de professions libérales, d'enseignants, de retraités, d'agriculteurs et ... de dilettantes

Néanmoins, depuis le 15 mai 2001, les obligations sont telles qu'il n'est plus possible, à notre avis, d'exercer le commissariat aux comptes sans investissements importants. L'objectif de cette communication est de montrer quelles sont ces obligations nouvelles et d'expliquer pourquoi elles marquent la fin inéluctable du commissariat aux comptes exercé à titre accessoire.

Le plan retenu suit l'ordre chronologique de publication des textes ; leurs références figurent en fin d'article.

## **1. - LOI DU 15 MAI 2001 RELATIVE AUX NOUVELLES REGULATIONS ECONOMIQUES (NRE) 5**

Si certaines dispositions relatives au contrôle légal en France n'ont que peu ou pas varié ces dernières années (mis à part dans le vocabulaire employé), d'autres dispositions rompent nettement avec un passé pourtant très proche. Fixer la date qui permet de constater la fin d'une époque et le début d'une autre relève à la fois de la gageure et d'une tentative de classification qui ne peut qu'être critiquée dès qu'elle est proposée.

Ces précautions étant prises, nous pensons que la loi NRE du 15 mai 2001 marque le début d'une nouvelle ère du commissariat aux comptes en France <sup>6</sup>. Deux éléments viennent à l'appui de notre choix, l'un au niveau de la forme (§ 1-1), l'autre au niveau du fond (§ 1-2).

1.1 Au niveau de la forme, l'article 113 de la loi NRE crée dans le livre huitième du code de commerce un titre II intitulé *Des commissaires aux comptes*, comprenant les articles L. 820-1 à L. 820-7. Cette modification n'est pas neutre et, à vrai dire, était attendue de longue date : le commissariat aux comptes est historiquement attaché aux lois sur les sociétés par actions (1867 <sup>7</sup>) ou sur les sociétés commerciales (1966 <sup>8</sup>) dont, en particulier, les articles relatifs aux sociétés anonymes. Plusieurs modifications de ces textes, liées à la fois à l'augmentation des missions devant être menées par le commissaire et à l'augmentation du champ d'intervention des commissaires aux comptes au sein d'entités ayant des formes juridiques qui n'existaient ni en 1966 et encore moins en 1867, a peu à peu entraîné le législateur à des renvois d'un texte à l'autre ; ceci a progressivement impliqué, pour le lecteur, des difficultés pour savoir si telle disposition du commissariat s'appliquait ou non, et sous quelle condition, à telle entité.

---

<sup>5</sup> Les références complètes des texte étudiés figurent en fin d'article

<sup>6</sup> La loi NRE comporte 144 articles pour un total de 33.900 mots ; seul nous intéresse ici l'article 113 de la loi, fort de 667 mots (à peine 2% du total)

<sup>7</sup> Loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés par actions, articles 32 et suivants

<sup>8</sup> Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales

La création du titre II au sein du livre huitième a d'autant mieux balayé la plupart des hésitations que son premier article insère les dispositions suivantes : "Nonobstant toute disposition contraire, les articles L. 225-218 à L. 225-242 [contrôle des sociétés anonymes par un ou plusieurs commissaire aux comptes] sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes morales quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission. Ils sont également applicables à ces personnes, sous réserve des règles propres à celles-ci, quel que soit leur statut juridique" (article L. 820-1 du code de commerce)<sup>9</sup>. Dès lors les incompatibilités spéciales de l'article L. 225-224<sup>10</sup> qui s'appliquaient seulement au commissaire de la société anonyme s'appliquent dorénavant au commissaire d'une association ou d'une mutuelle. De même, l'obligation de révéler les faits délictueux devient la règle dans toutes les entités dotées d'un commissaire aux comptes<sup>11</sup> ; en revanche il n'en n'est pas de même pour l'extension de l'alerte à toutes les entités auditées par un commissaire aux comptes<sup>12</sup>.

Comme on le verra plus loin, l'initiative de la création du titre II au sein du livre huitième trouvera sa conclusion avec l'ordonnance du 8 septembre 2005 qui y réunit toutes les règles relatives au contrôle légal des comptes (articles L. 820 à L. 823).

1.2 Au niveau du fond la grande innovation de la loi NRE est d'annoncer la publication, par décret, d'un code de déontologie<sup>13</sup>. Si un code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes n'a rien de nouveau (le conseil national de la CNCC a approuvé un *code des diligences* dès 1971<sup>14</sup>), sa publication par décret est une innovation majeure par le poids que le code prend dès lors dans la hiérarchie des sources juridiques applicables au commissariat : outre les innovations que le pouvoir réglementaire peut y apporter<sup>15</sup>, le décret renforce par voie réglementaire la jurisprudence qui tend à retenir la responsabilité civile du commissaire aux comptes lorsqu'il n'a pas respecté les normes et les principes de comportement de la profession : "La loi et les recommandations et usages de la profession énonçant la norme de comportement que doit avoir un commissaire aux comptes, la faute

---

<sup>9</sup> L'article L. 820-1 a été légèrement modifié par l'ordonnance du 8 septembre 2005)

<sup>10</sup> Ancien article L. 220 de la loi du 24 juillet 1966 ; les dispositions de l'article L. 225-224 seront profondément modifiées par la LSF du 1<sup>er</sup> août 2003

<sup>11</sup> En ce sens, pour les CARPA, la norme n° 7-106-36 de la CNCC

<sup>12</sup> Bull. CNCC n° 127, sept 2002, § 100

<sup>13</sup> L. 820-3 : "Un décret approuve un code de déontologie de la profession". L'article L. 820-3 deviendra l'article L. 822-16 par la LSF du 1<sup>er</sup> août 2003

<sup>14</sup> 3<sup>ème</sup> session du Conseil national de la CNCC, les 12 et 13 octobre 1971

<sup>15</sup> Le décret du 16 novembre 2005 relatif au code de déontologie innove effectivement sur de nombreux points

s'apprécie donc par rapport à un professionnel normalement compétent, prudent, attentif et diligent qui, dans les mêmes circonstances, ne l'aurait pas commise" <sup>16</sup>.

On peut voir ici un premier jalon qui marque le chemin conduisant à la fin de l'exercice du commissariat à titre accessoire : qui est prêt à voir ses habitudes de travail remises en question parce qu'un simple code, le cas échéant négligé par le juge car ne relevant d'aucun texte réglementaire, devient un texte obligatoirement pris en considération par le juge car posé dans la hiérarchie des sources du droit appliquées à l'audit ?

## **2. REFERENTIEL NORMATIF ET DEONTOLOGIQUE DE LA CNCC (3 JUILLET 2003)**

Le recueil *Normes professionnelles et code de déontologie* prend le nom, le 3 juillet 2003, de *Référentiel normatif et déontologique*. La première édition <sup>17</sup> est à jour des normes adoptées par le Conseil national du 3 juillet 2003. Celles-ci sont les dernières à être adoptées par la CNCC en totale autonomie car, un mois après, la LSF du 1<sup>er</sup> août 2003 institue le Haut Conseil du commissariat aux comptes <sup>18</sup> qui a pour mission, entre autres, d'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la CNCC avant leur homologation par arrêté du garde des sceaux (article L. 821-1 du code de commerce).

Parmi les normes adoptées ou révisés par le conseil national de la CNCC le 3 juillet 2003 on note en particulier des précisions sur la notion *d'esprit critique* (§ 2.1) et l'obligation d'obtenir des déclarations écrites de la part des dirigeants de l'entité auditée (§ 2.2). La norme n° 5-107 qui dresse la liste des documents obligatoires adressés aux actionnaires et qui précise, au regard de chacun, les diligences du commissaire aux comptes, n'est pas non plus à négliger (§ 2.3).

2.1 Norme n° 2-101-06 (3 juillet 2003) : "Le commissaire aux comptes planifie et conduit sa mission en faisant preuve d'esprit critique et en gardant à l'esprit que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes. Faire preuve *d'esprit critique* signifie que le commissaire aux comptes évalue de façon critique, avec un esprit sceptique, la valeur des éléments probants obtenus et prête une attention particulière aux éléments probants qui contredisent, ou qui remettent en cause, la fiabilité de documents établis, ou de déclarations faites, par la direction. Par exemple, l'exercice d'un esprit critique

---

<sup>16</sup> Cour d'appel de Caen, 24 octobre 2000 ; Bull. CNCC n° 120, décembre 2000, § 172

<sup>17</sup> La 1<sup>ère</sup> édition du 3 juillet 2003 est également la dernière. Le 1<sup>er</sup> sept 2005 le *Référentiel normatif et déontologique* laisse la place au *Guide du commissaire aux comptes*

<sup>18</sup> H3C, <http://www.justice.gouv.fr/h3c/accueil.htm>, article L. 821-1 du code de commerce

est nécessaire tout au long de la mission d'audit pour réduire le risque de négliger des situations suspectes, d'extrapoler de manière trop générale les conclusions issues de l'observation d'un échantillon, ou d'utiliser des hypothèses erronées lors de la planification de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit, et lors de l'évaluation de leurs résultats".

La norme n° 2-101-06 clarifie une notion qui semble pourtant évidente à de nombreux commissaires aux comptes. Le commissariat ne consiste pas seulement en l'application aveugle de procédures d'audit obligatoires et dans le pointage mécanique de justificatifs avec des enregistrement comptables : il faut réfléchir, prendre du recul, ne pas prendre pour argent comptant tout document ou toute déclaration, bref prendre le temps d'exercer son jugement professionnel, son esprit critique.

Dès lors le commissaire aux comptes titulaire ne peut plus déléguer toute la mission à des collaborateurs débutants : il doit s'investir lui-même et ne peut plus traiter le commissariat comme une mission accessoire.

2.2 La lettre d'affirmation que le commissaire doit désormais obtenir des dirigeants de l'entité auditée ne pose pas de problème particulier au dirigeant de la filiale d'un groupe international habitué aux exigences de son commissaire français, similaires à celles des commissaires de la maison mère. Pour le dirigeant de la petite entité indépendante, en revanche, la demande de son commissaire relève d'une démarche qu'il ne comprend pas : pourquoi lui demander, à lui, d'affirmer qu'il n'y a pas de fraude <sup>19</sup> ou que la législation est respectée <sup>20</sup> ? n'est-ce pas pour les découvrir les fraudes et vérifier que la loi a été respectée que le commissaire est payé ? le commissaire aux comptes ne cherche-t-il pas avec cette lettre à diminuer par avance ses responsabilités en cas de mise en cause ?

Face à l'incompréhension des dirigeants des petites entités, leurs commissaires aux comptes reconnaissent volontiers qu'ils ne respectent pas la norme n° 2-440-06 relative à l'obligation de la lettre d'affirmation parce que sa mise en application implique, au mieux des discussions

---

<sup>19</sup> La norme CNCC n° 2-105-36 (juillet 2003) fait obligation au commissaire d'obtenir une déclaration écrite dans laquelle la direction confirme lui avoir communiqué son appréciation sur le risque que les comptes puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes

<sup>20</sup> La norme CNCC n° 2-106-21 (juillet 2003) fait obligation au commissaire d'obtenir une déclaration écrite dans laquelle la direction confirme qu'il a été informé de tous les cas survenus ou potentiels de non-respect des textes légaux et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en considération lors de l'établissement des comptes

de sourds avec les dirigeants des entités contrôlées, au pire un refus narquois de leur part <sup>21</sup>. Combien de commissaires exerçant leur mission de contrôle légal à titre accessoire conserveront celle-ci à l'issue de leur mandat alors qu'ils savent que ne pas obtenir la lettre d'affirmation relève d'une faute professionnelle passible, comme toute faute professionnelle, d'une sanction disciplinaire <sup>22</sup> ?

2.3 La révision de la norme n° 5-106 (rapport de gestion) et de la norme n° 5-107 (documents adressés aux actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes) intègre principalement, d'une part, les nouvelles obligations d'information des entreprises, introduites notamment par la loi NRE du 15 mai 2001 et, d'autre part, les évolutions nécessaires à la cohérence d'ensemble de la doctrine de la CNCC.

Un tableau, en annexe de la norme n° 5-107 (juillet 2003) dresse la liste fort longue des documents obligatoires adressés aux actionnaires et précise, au regard de chacun, les diligences du commissaire aux comptes. Celles-ci réclament un tel travail pour le commissaire que l'on imagine mal qu'il exerce ses fonctions à titre accessoire.

### **3. LOI DE SECURITE FINANCIERE (LSF) DU 1<sup>ER</sup> AOUT 2003**

La LSF apporte de nombreuses modifications parmi lesquelles, en ce qui nous intéresse ici, les éléments suivants.

#### **3.1. PUBLICITE DES HONORAIRES (L. 820-3)**

L'article L. 820-3, al. 2 (L. 820-3, al. 3 depuis l'ordonnance du 8 septembre 2005) indique : "L'information sur le montant des honoraires versés à chacun des commissaires aux comptes est mise, au siège de la personne contrôlée, à la disposition des associés et actionnaires et, pour les associations, des adhérents et donateurs."

Ce nouvel article instaure la publicité des honoraires du commissaire aux comptes, même au sein de petites entités y compris de simples associations. Dès lors le commissaire aux comptes peut s'attendre en assemblée générale à des questions sur le montant de sa rémunération et à des questions lui demandant de la justifier.

Dans un pays comme la France où parler d'argent relève traditionnellement de l'impudeur, comment le commissaire aux comptes d'une petite société anonyme ou d'une petite

---

<sup>21</sup> Informations recueillies par l'auteur lors de discussions avec des commissaires aux comptes lors de "réunions de secteur" et lors de discussions avec des "contrôleurs article 66". Ce comportement, bien que notoire au sein de la profession, ne peut néanmoins être étayé par des preuves écrites

<sup>22</sup> Article R. 88 du décret du 12 août 1969

association va-t-il réagir face à ces questions posées publiquement ? Le commissaire aux comptes qui avait plutôt l'impression de rendre service à l'entité contrôlée en acceptant sa mission censoriale pour un montant d'honoraires souvent assez faible compte tenu du temps passé et des risques encourus, ne va-t-il pas dès lors renoncer à l'exercice de ces quelques mandats pour lesquels il a plus l'impression de rendre service que de gagner sa vie ?

### **3.2. CREATION DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES (H3C) <sup>23</sup>**

Le contenu de l'article 821-1 du code de commerce, inséré par l'article 100 de la LSF, est entièrement nouveau <sup>24</sup>. Il institue le H3C qui a pour mission d'assurer la surveillance de la profession avec le concours de la CNCC, et de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes. En outre la LSF fixe des tâches très précises au H3C, dont en particulier émettre un avis sur les normes professionnelles (article L. 821-2) et servir d'instance d'appel (article L. 822-2 et 822-7). Sous l'empire des textes antérieurs, la CNCC jouissait d'une très grande autonomie puisque la tutelle du ministère de la justice prévue par l'article R. 25 du décret du 12 août 1969 <sup>25</sup> ne s'exerçait que par la présence de magistrats dans les commissions d'inscription et dans les chambres de discipline, et dans la composition des membres de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes. L'instauration du H3C en tant qu'instance d'appel des décisions des commissions régionales d'inscription et des chambres régionales de discipline n'entraînera probablement pas d'effet significatif, dans les faits, par rapport à l'application des dispositions antérieures des articles L. 219, 219-1 et 219-2 de la loi du 24 juillet 1966 <sup>26</sup>. En revanche le rôle du H3C en matière de surveillance de la profession (§ a), de respect de la déontologie (§ b) et d'avis sur les normes professionnelles (§ c) entraîne de profonds changements.

#### **a) Surveillance de la profession**

Depuis la décision n° 2 du 10 juin 2004 du H3C, le contrôle de l'activité des commissaires et de leurs cabinets est dénommé *contrôle national de qualité*. Malgré son intitulé il comprend des modalités nationales d'intervention et des modalités régionales d'intervention. Il implique une organisation par le H3C mais, comme le prévoit l'article L. 821-9 du code de commerce, il continue d'être exercé par la CNCC et par les compagnies régionales (avec le concours de l'Autorité des marchés financiers ([www.amf-france.org](http://www.amf-france.org)) lorsqu'ils sont relatifs à des

---

<sup>23</sup> <http://www.justice.gouv.fr/h3c/accueil.htm>

<sup>24</sup> L'article L. 821-1 sera complété par l'ordonnance du 8 septembre 2005

<sup>25</sup> L'article R. 25 n'a pas été modifié, sauf dans sa forme, depuis sa rédaction d'origine en 1969

<sup>26</sup> Devenus les articles L. 225-219 à L. 225-221 par l'ordonnance du 18 septembre 2000

commissaires aux comptes de personnes faisant appel public à l'épargne ou d'organismes de placements collectifs).

Le contrôle national de qualité concerne tous les professionnels inscrits, qu'ils exercent à titre individuel ou dans le cadre d'une personne morale (d'un cabinet), quelles que soient la nature des entités dont ils examinent les comptes et les missions légales qu'ils exercent.

Conformément aux sources internationales et à la décision du H3C, la CNCC réserve des procédures spécifiques lorsque sont concernées des *entités d'intérêt public* (EIP). En outre quand un commissaire aux comptes d'une EIP subit un *contrôle vertical* les associés du cabinet subissent un *contrôle horizontal* tant au niveau de leurs dossiers que des procédures du cabinet.

Le renforcement de la surveillance de la profession est net mais n'a pas été critiqué : dans un mode où la non continuité de l'exploitation d'une entité entraîne le plus souvent des drames, il est normal que celui qui est investi de la mission de certifier la régularité des comptes (y compris, par conséquent, le respect du principe comptable de continuité<sup>27</sup>), fasse l'objet d'une surveillance réelle. En revanche, ces dispositions peuvent indisposer celui qui exerce le commissariat aux comptes seulement à titre accessoire : pourquoi se plier à un contrôle d'activité de plus en plus lourd à cause de quelques mandats ?

### **b) Déontologie**

Le H3C a manifesté ses prérogatives en matière de déontologie en obligeant la CNCC, dans un avis du 27 décembre 2004, à modifier l'avant-projet de nouveau code de déontologie qu'elle avait proposé le 27 novembre 2003<sup>28</sup>. Si l'exercice de cette prérogative est sans effet sur le quotidien du commissaire aux comptes, il en est différemment des conséquences de certaines mesures qui figureront dans le code de déontologie de la profession du 16 novembre 2005 (voir § 10).

### **c) Normes professionnelles**

Le H3C a également manifesté ses prérogatives en matière de norme professionnelle en émettant un avis défavorable sur le projet de norme dite "périmètre" adoptée en novembre 2003 par le conseil national de la CNCC, destinée à clarifier la notion de *diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes* (article L. 822-11-2 alinéa 1 du

---

<sup>27</sup> Article L. 123-20, al. 1 du code de commerce

<sup>28</sup> Bull. CNCC n° 133, mars 2004, § 47

code de commerce) que le commissaire a le droit de mener chez l'entité dont il contrôle les comptes (voir ci-dessous § 3-4).

La lenteur de publication de ces précisions tant attendues ne peuvent que décourager l'exercice du commissariat à titre accessoire, d'autant que rendre un avis ou un conseil qui pourrait ne pas être considéré comme une diligence directement liée à la mission de commissariat, rend le commissaire passible d'une sanction disciplinaire.

### **3.3. FORMATION OBLIGATOIRE**

L'article 103 de la LSF introduit l'article L. 822-4, ainsi rédigé, dans le code de commerce : "Toute personne inscrite sur la liste de l'article L. 822-1 [liste des commissaires aux comptes] qui n'a pas exercé des fonctions de commissaire aux comptes pendant trois ans est tenue de suivre une formation continue particulière avant d'accepter une mission de certification". En outre l'article R. 67 (27 mai 2005) du décret du 12 août 1969 indique : "Tout commissaire aux comptes a l'obligation de suivre une formation professionnelle et d'en rendre compte à la compagnie régionale dont il est membre. La nature et la durée des activités susceptibles d'être validées au titre de cette obligation de formation ainsi que les modalités du contrôle de son suivi sont déterminées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, sur proposition de la compagnie nationale. Le conseil régional rend compte à cette dernière de la mise en oeuvre de cette formation".

La formation est une nécessité absolue pour une profession qui exerce dans un monde juridico-économique en évolution permanente. La mise à jour permanente de ses savoirs n'a d'ailleurs jamais été critiquée tant elle s'impose avec évidence à tout professionnel du chiffre. Qu'en outre le commissaire aux comptes soit tenu de rendre compte de cette ardente obligation n'a pas de quoi étonner. Qu'enfin la nature et la durée <sup>29</sup> des formations soient fixées par arrêté n'a pas de quoi surprendre. Ce qui est nouveau, en revanche, avec l'article L. 822-4, est qu'un commissaire aux comptes, régulièrement inscrit mais n'ayant pas exercé des fonctions de commissaire aux comptes depuis trois ans, est tenu de suivre une formation particulière avant d'accepter une mission de certification. Autrement dit, un commissaire sans mandat mais qui espère en obtenir au moins un, doit régulièrement suivre une formation particulière pour le jour où un client se présentera. Cette disposition est parfaitement compréhensible : un moteur d'appoint doit être en permanence en état de fonctionnement même s'il n'est jamais utilisé ; mais quel est l'expert-comptable, sans mandat de commissariat, qui va régulièrement investir

---

<sup>29</sup> Une durée obligatoire de 120 heures en trois ans figure dans le projet de nouvelle 8<sup>ème</sup> directive relative au contrôle légal

pour être en permanence susceptible d'accueillir un client éventuel alors même qu'il n'a pas l'intention de développer son activité de commissariat ?

De toutes les mesures prises depuis la loi NRE du 15 mai 2001, celle-ci nous semble de loin la plus contraignante pour celui qui souhaite exercer les fonctions de commissaire aux comptes seulement à titre accessoire.

### **3.4. INDEPENDANCE ET INCOMPATIBILITES**

L'article 104 de la LSF indique que l'article L. 225-222 relatif aux incompatibilités générales devient l'article L. 822-10 du code de commerce. Les *incompatibilités générales* ne sont donc pas modifiées. En revanche le régime des *incompatibilités spéciales* est profondément modifié par le nouvel article L. 822-11 du code de commerce.

#### **a) Incompatibilités spéciales applicables au commissaire aux comptes**

L'article L. 822-11-2 alinéa 1 du code de commerce, inséré par la LSF, a remplacé la liste des incompatibilités spéciales par des dispositions relatives à la nature des missions. Dorénavant le commissaire aux comptes de la société X ne peut pas mener une mission de conseil chez cette société X, ni chez sa mère, ni chez ses filles ; cette incompatibilité vise tous les membres du cabinet auquel appartient le commissaire aux comptes et concerne toutes les sociétés auditées, qu'elles fassent ou non appel public à l'épargne. Le commissaire peut néanmoins accomplir des prestations directement liées à la mission de commissaire aux comptes telles qu'elles seront définies par les normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux.

On peut noter les points suivants concernant les *prestations directement liées à la mission de commissaire aux comptes* :

- aucune norme les concernant n'a été homologuée à ce jour (janvier 2006) ;
- l'article 10 du code de déontologie de la profession du 16 novembre 2005 ne les définit pas mais donne une liste de 14 missions qui sont interdites au commissaire aux comptes chez l'entité dont il contrôle des comptes ;
- comme déjà indiqué ci-dessus § 3-2-c, le conseil national de la CNCC avait adopté en novembre 2003 un projet de norme dite "périmètre" qui clarifiait la notion de *prestations directement liées*, mais il a reçu un avis défavorable du H3C en juillet 2004.

## **b) Incompatibilités spéciales applicables aux membres du réseau**

L'incompatibilité entre la mission de commissariat et toute mission de conseil chez le même client est en outre étendue aux membres du réseau : quand le commissaire aux comptes de la société X est membre d'un réseau, les membres de ce réseau ne peuvent pas mener une mission de conseil chez cette société X ; ils ne peuvent pas non plus mener une des 13 missions visées par l'article 24 chez la mère et chez les filles de cette société X <sup>30</sup>.

Ces dispositions ont un effet sur l'exercice du commissariat à titre accessoire car elles augmentent sensiblement le nombre des situations où le commissaire aux comptes perd son indépendance. En outre la LSF s'accompagne d'une modification de l'attitude du Garde des sceaux en matière de respect de l'indépendance : il est nécessaire ici de rappeler que le ministre de la justice a, par une circulaire en date du 14 septembre 2004 <sup>31</sup>, enjoint les procureurs de la République à veiller avec un soin tout particulier au respect des dispositions légales relatives à l'indépendance et aux incompatibilités.

### **3.5. ROTATION DES SIGNATAIRES DANS LES APE ET LES AGP**

L'article L. 822-14 du code de commerce inséré par l'article 104 de la LSF est entièrement nouveau. Il crée l'obligation de rotation des commissaires signataires tous les six ans dans les commissariats des personnes morales faisant appel public à l'épargne (APE) et des associations faisant appel à la générosité publique (AGP). Cette disposition est sans conséquence quand le mandat de commissariat est au nom d'une personne morale (d'un cabinet). En revanche, lorsque le mandat est au nom d'une personne physique, ce nouvel article L. 822-14 oblige l'arrêt du mandat à son échéance (au bout de six exercices).

Il est douteux que ce nouvel article ait une conséquence sur l'exercice du commissariat à titre accessoire car on imagine mal une APE ou une AGP nommant un commissaire aux comptes non spécialisé dans l'audit. Ce nouvel article a, en revanche, un effet très net sur l'exercice individuel : il conduit d'une part à l'exercice du commissariat au sein d'un cabinet comprenant

---

<sup>30</sup> Les cabinets internationaux d'audit Deloitte, KPMG, Ernst & Young, PwC et Grant Thornton contestent le code de déontologie. Ils ont saisi en janvier 2006 le conseil d'Etat pour en obtenir l'annulation et la suspension jusqu'à ce que le conseil se prononce sur sa légalité. Ils contestent la règle qui permet d'étendre le champ de l'incompatibilité entre contrôle légal et conseil à la société mère et aux filiales de l'entité contrôlée, ainsi que celle qui interdit au commissaire aux comptes de briguer un mandat d'audit légal auprès d'une société dès lors que son réseau a conseillé cette même société dans les deux ans qui précèdent. Le 24 mars 2006 le Conseil d'Etat décide que, dans l'attente d'une intervention du pouvoir réglementaire édictant les mesures transitoires qui s'imposent pour les mandats signés jusqu'au 16 novembre 2006, le code est applicable aux mandats signés après cette date.

<sup>31</sup> Citée par le Professeur Philippe Merle dans le séminaire *Actuel 2005* de la CNCC

au moins deux associés inscrits sur la liste des commissaires aux comptes, et d'autre part à la nomination de commissaires personnes morales pour exercer la mission censoriale.

### **3.6. LE RAPPORT SUR LE RAPPORT**

Depuis la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003, le président du conseil d'administration (ou le président du conseil de surveillance) de toute société anonyme rend compte, dans un rapport joint au rapport de gestion, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société (article L. 225-37 du code de commerce pour les SA avec conseil d'administration, L. 225-68 pour les SA avec conseil de surveillance). Le rapport indique également les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général (L. 225-37).

Le commissaire aux comptes présente, dans un rapport joint à son rapport général, ses observations sur le rapport du président pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière (article L. 225-235 du code de commerce).

Ces dispositions sont devenues applicables pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003. Les premiers rapports ont donc été publiés, en pratique, au cours du 1<sup>er</sup> semestre 2004, et ont pu respecter l'avis technique du 23 mars 2004 de la CNCC reconnu par le Haut Conseil du commissariat aux comptes au titre des bonnes pratiques professionnelles<sup>32</sup>.

Il convient de noter que, depuis la loi *Breton* du 26 juillet 2005, le rapport du président du conseil d'administration ou du président du conseil de surveillance sur les procédures de contrôle interne n'est désormais requis que pour les sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne. Les sociétés anonymes, filiales de sociétés cotées, ne sont plus tenues d'établir ce rapport. Le *rapport sur le rapport* suit bien entendu le même sort. Ces dispositions s'appliquent à compter du 28 juillet 2005, c'est à dire aux assemblées de sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne qui se tiennent à partir de cette date. En pratique les derniers rapports ont donc été publiés au cours du 1<sup>er</sup> semestre 2005.

Le *rapport sur le rapport* n'impliquait pas de travail complémentaire significatif pour le commissaire aux comptes de la petite société anonyme. A vrai dire<sup>33</sup> le travail s'est le plus souvent borné à la rédaction d'un rapport de carence. Le principe de sa rédaction, en revanche, lié à la publication particulièrement tardive de l'avis du H3C et à l'incompréhension

---

<sup>32</sup> Bulletin CNCC n° 133, mars 2004, § 4 & 9

<sup>33</sup> Informations recueillies par l'auteur lors de discussions avec des commissaires aux comptes lors de "réunions de secteur" et lors de discussions avec des "contrôleurs article 66"

des dirigeants des petites sociétés anonymes devant cette nouvelle obligation, a pu décourager le commissaire aux comptes qui n'exerce cette activité qu'à titre accessoire. Ce découragement s'est bien souvent transformé en écoeurlement <sup>34</sup> quand, dans ces mêmes petites sociétés anonymes, le commissaire a expliqué au président, après deux rapports (exercices 2003 et 2004), qu'il n'avait plus lieu d'en rédiger.

### **3.7. JUSTIFIANT DE LEURS APPRECIATIONS**

L'article 120 de la LSF insère dans l'article L. 225-235 du code de commerce une disposition obligeant dorénavant le commissaire aux comptes à *justifier ses appréciations* : «Justifiant de leurs appréciations, les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice. Lorsqu'une société établit des comptes consolidés, justifiant de leurs appréciations, les commissaires aux comptes certifient que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle (...)» <sup>35</sup>.

La justification constitue, selon la CNCC <sup>36</sup>, une explicitation des appréciations effectuées par le commissaire aux comptes et, ce faisant, une motivation de l'opinion émise. Celles-ci sont liées, le plus souvent en toute logique, à des sujets complexes (évaluations difficiles, décisions importantes, choix d'une méthode comptable entre plusieurs possibles, application délicate d'un principe comptable, existence d'incertitudes par exemple relatives à la continuité...) faisant déjà l'objet d'une information dans l'annexe car nécessitant, de la part des dirigeants, des commentaires pertinents et appropriés.

La justification des appréciations n'implique pas de travail complémentaire pour le commissaire aux comptes car il a de tout temps fait figurer dans ses dossiers la justification de ses appréciations et opinions : les dossiers sont là pour étayer les conclusions et justifier que la mission a été effectuée selon les normes de la profession (norme CNCC n° 2-104-02, 2003). En revanche, la publication particulièrement tardive de l'avis du H3C a pu décourager le commissaire aux comptes qui n'exerce cette activité qu'à titre accessoire.

---

<sup>34</sup> Source identique à celle de la note précédente

<sup>35</sup> Article L. 823-9 depuis le 8 septembre 2005 ; l'ordonnance en a légèrement modifié le texte

<sup>36</sup> Avis technique du 23 mars 2004 reconnu par le Haut Conseil du commissariat aux comptes au titre des bonnes pratiques professionnelles ; Bulletin CNCC n° 133, mars 2004, § 3 & 8

#### **4. DECRET DU 25 NOVEMBRE 2003**

La principale modification apportée par le décret du 25 novembre 2003 au décret du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes, concerne l'introduction d'un titre préliminaire intitulé *Du Haut Conseil du commissariat aux comptes* comprenant les nouveaux articles 1-1 à 1-13 relatifs au H3C créé trois mois auparavant par la LSF du 1<sup>er</sup> août 2003. Ces nouveaux articles, fondamentaux pour la profession, n'ont néanmoins aucun effet sur le quotidien du commissaire aux comptes.

#### **5. ISQC 1 (FEVRIER 2004) <sup>37</sup>**

ISQC 1 pousse vers la fin du commissariat à titre accessoire compte tenu de la complexité des procédures de fonctionnement et de contrôle à mettre en place au sein du cabinet. En outre par la multiplication de l'usage des mots "procédures", "cabinets", "équipe" ou encore "revue", la nouvelle norme implique implicitement que le commissariat n'est pas mené à titre individuel mais bien dans le cadre d'un cabinet structuré :

- il doit exister des procédures écrites internes au cabinet liées à l'acceptation des missions, à la vérification de l'indépendance des dirigeants du cabinet et des membres de l'équipe d'audit, à la nécessité de rotation des signataires...
- une revue indépendante des dossiers doit être systématiquement effectuée,
- il doit être prévu des modalités de règlement des différences d'opinion au sein de l'équipe d'audit,
- des consultations techniques internes et externes doivent être mises en place.

#### **6. DECRET DU 27 MAI 2005**

Ce décret comprend de nombreuses modifications très importantes à caractère institutionnel : fonctionnement du H3C, révision de la liste des commissaires aux comptes, élections dans les conseils régionaux, bureau du conseil national..., mais il n'a quasiment aucun effet pratique sur le quotidien du commissaire aux comptes.

#### **7. LOI BRETON DU 26 JUILLET 2005 POUR LA CONFIANCE ET LA MODERNISATION DE L'ECONOMIE**

La loi pour la confiance et la modernisation de l'économie a introduit plusieurs dispositions concernant directement le commissariat aux comptes, notamment des dispositions relatives au

---

<sup>37</sup> International Standards on Quality Control, IFAC, voir les références complètes en fin d'article

rapport sur le contrôle interne (ci-dessus le § 3-6), aux conventions réglementées (désormais les *golden parachutes* relèvent de celles-ci), et à l'attestation de l'exactitude de la rémunération des mandataires sociaux des sociétés cotées.

## **8. LOI PERBEN DU 26 JUILLET 2005 DE SAUVEGARDE DES ENTREPRISES**

La principale disposition concernant le commissariat aux comptes est une modification de la procédure d'alerte (articles L. 234-1 à 234-3 du code de commerce) :

- phase 2 : le commissaire aux comptes transmet à partir de 2006 copie, au président du tribunal de commerce, de la lettre recommandée avec AR demandant à faire délibérer le conseil d'administration (L. 234-1) ;
- phase 3 : une assemblée générale doit être convoquée dans des conditions de délais fixés par un décret à paraître (non publié à ce jour, janvier 2006).

## **9. ORDONNANCE DU 8 SEPTEMBRE 2005**

Cette ordonnance réunit, dans le titre II du livre huitième du code de commerce, les articles L. 820 à L. 823. Ceux-ci comprennent toutes les règles relatives au contrôle légal des comptes applicables à l'ensemble des commissaires aux comptes, quelles que soient leurs missions et les entités au sein desquelles elles s'exercent. En outre l'ordonnance modifie quelques articles, mais très marginalement, mais il n'y a pas d'effet sur le quotidien du commissaire aux comptes, qu'il exerce sa profession à titre principal ou bien à titre accessoire.

## **10. DECRET DU 16 NOVEMBRE 2005 PORTANT APPROBATION DU CODE DE DEONTOLOGIE DE LA PROFESSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES**

Le nouveau code de déontologie comprend les précisions tant attendues, depuis la LSF du 1<sup>er</sup> août 2003, relatives aux incompatibilités entre audit et conseil chez le même client, tant au niveau du commissaire aux comptes (article 10 du code) qu'à celui des membres du réseau auquel il appartient (articles 23 et 24 du code) ; celles-ci ont été discutées ci-dessus § 3-4. On peut également noter les deux innovations notables suivantes :

a) Le commissaire aux comptes, qu'il exerce en nom propre ou sous forme de sociétés, doit mettre en œuvre, au sein de la structure d'exercice du commissariat, des procédures qui garantissent la mise en place d'une revue indépendante des opinions émises et la mise en place d'un dispositif de contrôle de qualité interne. En outre, il doit exister une documentation appropriée sur la manière dont la structure d'exercice satisfait aux exigences ci-dessus.

Dans le cas où un commissaire aux comptes n'exerce cette activité qu'à titre accessoire, comment imaginer qu'il soit en mesure de mettre en place une revue indépendante des opinions émises, qu'il envisage de mettre en place un dispositif de contrôle de qualité interne à son cabinet, et qu'il va consacrer le temps nécessaire à la rédaction d'une documentation concernant ces points ?

b) Le commissaire aux comptes ne peut pas avoir de liens familiaux (article 26) ou professionnels (article 29) avec des personnes exerçant des fonctions dites «sensibles» (article 27) au sein de l'entité dont il certifie les comptes.

L'expert-comptable qui exerce des fonctions de commissaire aux comptes à titre accessoire n'a pas cherché à développer cette activité, et n'a le plus souvent que des mandats qu'il a obtenu par des liens familiaux ou des liens professionnels, ou encore en exerçant des activités à caractère privé au sein d'associations (club de tennis, associations de parents d'élèves...). Les dispositions sur les liens familiaux ou professionnels, parfaitement compréhensibles et nécessaires, le rend alors coupable de non-respect des règles d'indépendance et d'incompatibilité fixées par les articles L. 822-10 et L. 822-11, et le rend passible des sanctions prévues par l'article L. 820-6 du code de commerce : "Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de 7.500 € le fait, pour toute personne d'accepter, d'exercer ou de conserver les fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités légales, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes".

Quel expert-comptable exerçant des fonctions de commissaire aux comptes à titre accessoire va accepter de courir le risque d'une telle infamante condamnation ?

**11. PROJET DE NOUVELLE 8<sup>EME</sup> DIRECTIVE RELATIVE AU CONTROLE  
LEGAL APPROUVE EN DECEMBRE 2005 PAR LE CONSEIL DE L'UNION  
EUROPEENNE ET LE PARLEMENT EUROPEEN (EN ATTENTE DE  
PUBLICATION AU JOUE)**

On peut, parmi les nombreux points qui figurent dans le projet, choisir de retenir les trois éléments ci-dessous.

### **a) Article 2 (définitions) et article 31 : entités d'intérêt public (EIP)**

Le projet introduit la notion *d'entités d'intérêt public*, à savoir des entités qui présentent un intérêt public significatif en raison de la nature de leur activité (banque ou assurance par exemple), de leur taille ou du nombre de leurs employés, notamment les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé. Les entités d'intérêt public doivent faire l'objet de contrôles plus importants que ceux applicables aux autres entités, et les auditeurs des EIP doivent être contrôlés tous les trois ans au lieu de six ans pour les auditeurs d'entités autres que les EIP.

### **b) Article 26 : normes d'audit de l'IFAC**

Le projet propose que tout contrôle légal prescrit par le droit communautaire soit effectué conformément aux normes internationales d'audit (ISA) après leur validation par l'Union européenne. Les ISA sont aujourd'hui établies par l'International Auditing and Assurance Standards Board ([www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)), à savoir une commission de l'International Federation of Accountants ([www.ifac.org](http://www.ifac.org))

Le commissaire aux comptes devra donc consacrer une partie de son temps pour connaître les ISA et leurs implications lors des contrôles légaux. Certes, de nombreuses normes françaises sont depuis décembre 2000 la traduction pure et simple des ISA, mais il s'agit là encore d'un investissement en temps non négligeable pour celui qui exerce les fonctions de commissaire aux comptes seulement à titre accessoire d'une activité principale.

### **c) Article 38 : rapport de transparence pour les EIP**

Les contrôleurs légaux d'entités d'intérêt public ont l'obligation d'émettre un rapport de transparence annuel comportant notamment les informations suivantes :

- la description de leur structure juridique et des organes de direction,
- l'appartenance à un réseau, le cas échéant,
- une description du système de contrôle interne de qualité et de la mesure de son efficacité,
- la date du dernier examen de l'assurance qualité réalisé par l'autorité compétente,
- la liste des entités d'intérêt public contrôlées au cours de l'exercice écoulé, sauf si cette information peut porter atteinte à la sécurité personnelle d'une personne,
- une déclaration concernant la politique de formation continue des contrôleurs légaux,
- des informations financières relatives au chiffre d'affaires et sa ventilation selon la nature des prestations de services et,

- des informations sur les bases de rémunérations des associés.

Quel commissaire aux comptes d'EIP exerçant ses fonctions à titre accessoire est prêt à investir dans un rapport de transparence ?

## CONCLUSION

Le commissariat aux comptes n'a jamais relevé d'une mission facile pouvant être menée avec désinvolture. Nonobstant, jusqu'à ces dernières années, un professionnel exerçant à titre principal, et bien entendu avec compétence, son métier d'expert-comptable, pouvait sans investissement particulier mener à bien la mission censoriale. Jusqu'à une date récente les particularités de la mission de commissariat aux comptes par rapport à la mission d'audit contractuel et par rapport à de nombreux travaux menés lors des missions de présentation, étaient en nombre limité et relevaient principalement d'aspects juridiques bien connus, y compris par des étudiants en comptabilité n'ayant aucune expérience professionnelle.

Il n'est plus possible à notre avis de mener à bien la mission censoriale de manière accessoire à une activité principale : la mission de commissariat aux comptes requiert depuis peu des connaissances très spécifiques (en particulier en matière de normes professionnelles), et la mise en œuvre subtile de celles-ci tout au long de la mission, qui nécessitent un investissement en temps (et donc en argent) nettement supérieur à celui que peuvent rapporter quelques mandats de commissariat. En outre les règles d'indépendance fixées par la LSF du 1<sup>er</sup> août 2003 et complétées par le code de déontologie de la profession du 16 novembre 2005 rendent extrêmement coûteuses et délicates l'exercice du commissariat en toute indépendance, surtout si l'on appartient à un réseau.

La date qui marque le début de l'impossibilité de l'exercice de la fonction censoriale à titre accessoire est bien entendu difficile, voire impossible à fixer, car les textes ne cessent de s'ajouter les uns aux autres et d'augmenter la complexité de l'ensemble. Il n'y a pas un texte qui marque une rupture franche, mais plutôt un ensemble de textes publiés durant une certaine période qui se traduit par un *nouveau* commissariat significativement différent du précédent. Néanmoins, à notre avis, la loi NRE du 15 mai 2001 a marqué le début d'un *nouveau* commissariat dont les *nouvelles* particularités se sont achevées fin 2005 avec le projet de nouvelle 8<sup>ème</sup> directive européenne.

Depuis 2001-2005 il n'est plus possible de pratiquer le commissariat aux comptes à titre accessoire à d'autres fonctions. Le commissariat demande à partir de 2001-2005 un investissement tel que, pour être financièrement rentable et pratiqué avec un minimum de

risque dû à une parfaite maîtrise des normes et de la déontologie, il nécessite d'en faire un métier part entière.

Cette conclusion ne marque pas la fin de l'exercice du commissariat à titre individuel. On peut, même après 2001-2005, exercer le commissariat autrement qu'en cabinet, et sans être membre d'un réseau. Mais on ne peut plus avoir seulement *quelques* commissariats.

Cette conclusion n'a rien d'étonnant dans le monde actuel et se retrouve dans d'autres métiers et d'autres activités : un architecte qui bénéficie d'une expertise dans les maisons individuelles ne peut pas, de temps en temps, se lancer sans risque dans la construction d'un pont ; un champion cycliste ne peut pas, de temps en temps, se lancer sans risque sur un marathon.

## BIBLIOGRAPHIE

Clément, Pascal (2003) : «Rapport d'information du député Pascal Clément sur la réforme du droit des sociétés» ; Assemblée nationale, 2 décembre 2003, n° 1270.

Collectif (2002) : «Questions de confiance», *Forum de la CNCC*, 17 décembre 2002, 31 p. En particulier l'intervention de M. Dominique Perben, Garde des Sceaux.

Collectif (2002) : «La loi NRE» ; *52ème forum*, CRCC de Versailles, février, 40 pages.

Collectif (2002): « Quelles initiatives pour restaurer l'image des professions concernées par la faillite d'Enron » ; *Les Cahiers de l'Audit*, juillet, CNCC Editions, 37 pages.

Collectif (2003) : dossier «Capitalisme, crise de confiance ou remise en cause ?» ; *Echanges DFCG*, n° 195, janvier ;

Collectif (2003) : «Pour un droit moderne des sociétés» ; AFEP/ ANSA/ MEDEF, octobre, 103 p. ([www.medef.fr](http://www.medef.fr));

Collectif (2004) : «Attractivité, image de la profession et loi de sécurité financière» ; *Journée du 6 février 2004*, CNCC Editions, 40 pages.

Collectif (2005) : n° spécial consacré à l'après Enron. ; *European Accounting Review*, vol.14 ; n° 2.

Collectif (2005) : *L'Essentiel français*, n° 30, 26 août (publié sur [www.cnncc.fr](http://www.cnncc.fr)).

Couret, Alain, et Tudel, Michel (2003), « Le nouveau contrôle légal des comptes », *Bull. CNCC* n° 131, septembre, p. 401s, § 95s.

Courtière, Jean (2003) : «Pour une réforme du droit de la société anonyme» ; Rapport présenté par M. Jean Courtière et adopté à l'Assemblée générale de la CCIP du 23 octobre 2003 ; 42 pages.

Marini, Philippe (2003) : «Rapport du sénateur Philippe Marini sur projet de loi de sécurité financière» ; Sénat, annexe au procès-verbal de la séance du 12 mars 2003, n° 206.

Mer, Francis (2003) : «Projet de loi de sécurité financière présenté par M. Francis Mer, ministre de l'Economie et des Finances» ; Sénat, annexe au procès-verbal de la séance du 5 février 2003, n°166 ; en particulier les articles 60 à 75 relatifs au contrôle légal.

Tudel, Michel (2003) : Editorial du président de la CNCC ; Bull. CNCC n° 130, juin 2003, § 46.

### **Textes étudiés (par ordre chronologique)**

Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales ; J.O. du 26 juillet, pp. 6402 à 6440.

Décret n° 69-810 du 12 août 1969 "portant règlement d'administration publique et relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de sociétés" ; J.O. du 29 août.

Ordonnance n° 2000-912 du 18 septembre 2000 intégrant la loi du 24 juillet 1966 dans le code de commerce ; J.O. du 21.

Loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques (NRE) ; J.O. du 16 mai, p. 7776s.

*Référentiel normatif et déontologique* de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (3 juillet 2003) ; [www.cncc.fr](http://www.cncc.fr)

Loi de sécurité financière (LSF) n° 2003-706 du 1er août 2003 ; J.O n° 177 du 2 août 2003, p. 13220s.

Décret n° 2003-1121 du 25 novembre 2003 "portant modification du décret n° 69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de sociétés et relatif au Haut Conseil du commissariat aux comptes" ; J.O n° 274 du 27 novembre 2003, p. 20191s.

International Standard on Quality Control n° 1 (ISQC 1) ; norme publiée par l'IFAC en février 2004 avec application le 15 juin 2005 ; p. 148s du recueil 2005 de l'IFAC, *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*, 976 pages.

Décret n° 2005-599 du 27 mai 2005 "portant modification du décret n° 69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes" ; J.O n° 124 du 29 mai 2005, p. 9485s.

Loi Breton n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie ; J.O n° 173 du 27 juillet 2005, p. 12160s.

Loi Perben n° 2005-845 du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises ; J.O n° 173 du 27 juillet 2005, p. 12187s.

Ordonnance *relative au commissariat aux comptes* n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 ; J.O. du 9 septembre 2005, texte n° 12.

Décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 "portant approbation du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes" ; J.O. du 17 novembre 2005, texte n° 21.

Projet de nouvelle 8<sup>ème</sup> directive relative au contrôle légal, approuvée par le Conseil de l'Union européenne et le Parlement européen en décembre 2005 : "Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil concernant le contrôle légal des comptes annuels et modifiant les directives du Conseil 78/660/CEE et 83/349/CEE" ; directive non encore publiée au Journal officiel de l'Union européenne à la date de rédaction de cet article (janvier 2006).