

***Avis rendu par le Haut Conseil du commissariat aux comptes
au titre de la promotion des bonnes pratiques professionnelles
(art L. 821-1, 5^{ème} alinéa du Code de commerce)***

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a été saisi du projet d'avis technique établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur l'application des dispositions du dernier alinéa de l'article L. 225-235 du Code de commerce telles qu'elles résultent de l'article 120 de la loi de sécurité financière.

Le présent avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes a pour objet d'identifier et de promouvoir une bonne pratique professionnelle sans entrer dans un commentaire détaillé du projet d'avis technique établi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (à la différence de ce qu'il sera conduit à faire lorsqu'il sera saisi de l'examen d'une norme d'exercice professionnel).

1. Rappel des dispositions législatives

Les articles L. 225-37 alinéa 6 et L. 225-68 alinéa 7 du Code de commerce prévoient que le président du conseil d'administration ou de surveillance de toute société anonyme « *rend compte, dans un rapport joint au rapport mentionné aux articles L. 225-100, L. 225-102, L. 225-102-1 et L. 233-26, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société. Sans préjudice des dispositions de l'article des dispositions de l'article L. 225-56, le rapport indique en outre les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général* ».

D'autre part, l'article L. 225-235 du Code de commerce dispose dans son dernier alinéa : « *Les commissaires aux comptes présentent, dans un rapport joint au rapport mentionné au deuxième alinéa de l'article de L. 225-100, leurs observations sur le rapport mentionné, selon le cas, à l'article L. 225-37 ou à l'article L. 225-68, pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière* ».

2. Champ d'application de la disposition légale

Le rapport du commissaire aux comptes sur le contrôle interne ne concerne que les sociétés anonymes de droit français.

En effet, les articles L. 225-37 et L. 225-68 du Code de commerce ne visent ni les sociétés par actions simplifiées, ni les sociétés en commandite par actions, ni les autres personnes morales soumises au contrôle d'un commissaire aux comptes. Le rapport du commissaire aux comptes se rattachant nécessairement à celui du président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance d'une société anonyme, il n'a pas à être établi dans les sociétés revêtant une autre forme, ni dans les personnes morales qui ne sont pas des sociétés.

Il importe peu à cet égard qu'une personne morale fasse appel public à l'épargne et soit soumise de ce chef aux dispositions de l'article L. 621-18-3 du Code monétaire et financier.

Les dispositions des articles L. 225-37 alinéa 6 et L. 225-68 alinéa 7 étant entrées en vigueur pour les exercices comptables ouverts à partir 1^{er} janvier 2003, les commissaires aux comptes de sociétés anonymes doivent établir le rapport prévu par l'article L. 225-235 alinéa 5 en vue d'être présenté aux assemblées générales appelées à statuer sur les comptes de ces exercices.

3. Objet de l'avis rendu au titre des bonnes pratiques professionnelles

L'objet du présent avis ne concerne que le rapport dans lequel les commissaires aux comptes présentent leurs observations sur la partie du rapport établi par le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance visant l'élaboration et le traitement de l'information comptable et financière.

En conséquence, il ne se prononce pas sur le contenu du rapport du président du conseil d'administration ou celui du conseil de surveillance.

Il reviendra aux tribunaux chargés d'interpréter l'article L. 225-235 du Code de commerce et, le cas échéant, au pouvoir réglementaire, le soin de préciser le contenu de ce rapport.

En revanche, il entre dans les attributions du Haut Conseil du commissariat aux comptes de se prononcer sur l'exercice de la nouvelle mission dévolue aux commissaires aux comptes.

4. Avis au titre des bonnes pratiques professionnelles

Le commissaire aux comptes doit établir un rapport quel que soit le contenu du rapport du président, et ce, quelle que soit l'hétérogénéité des pratiques d'une société à l'autre.

Le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre les diligences lui permettant de s'assurer que les informations et déclarations, 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, sont présentées de manière sincère.

Lorsqu'à l'issue de ses constatations, le commissaire aux comptes relève des informations ou des déclarations dans le rapport du président qui ne sont pas corroborées par ses propres constatations, il doit indiquer dans son rapport les observations qu'il estime nécessaires.

En l'absence de rapport du président, le commissaire aux comptes doit établir un rapport mentionnant cette carence.

Le Président