



EXPERTS-COMPTABLES ET  
COMMISSAIRES AUX COMPTES DE FRANCE

**LIVRE BLANC**

EXPERTS-COMPTABLES  
ET COMMISSAIRES AUX COMPTES

**UNIS SOUS LE TOIT  
D'UNE MÊME INSTITUTION**

JUIN 2016

## PRÉFACE

*Par ce livre Blanc, Experts-comptables et Commissaires aux comptes de France souhaite apporter sa contribution au projet ancien mais jamais abouti d'une fusion des institutions de nos deux métiers. Pourtant, de nombreux rapports et études ont souvent préconisé ce rapprochement, sans jamais se concrétiser dans les faits.*

*En France, la profession comptable libérale est régie par deux institutions distinctes représentant chacune un métier : l'Ordre des experts-comptables et la Compagnie des commissaires aux comptes. Cette exception française ne constitue pourtant pas un atout, ni pour son propre développement, ni pour celui de l'économie de notre pays.*

*Les nombreuses contraintes qui pèsent actuellement sur notre profession risquent de nous diviser. Au regard de la situation économique et des défis à venir, notre conviction profonde est de mettre en place dès aujourd'hui et sans délai une institution unique réunissant les experts-comptables et les commissaires aux comptes sous un seul et même toit.*

*En regroupant l'Ordre et la Compagnie, nous préserverons l'unité et la richesse de notre profession. Notre poids serait bien plus fort face aux pouvoirs publics et vis-à-vis du monde économique. Nous parlerions enfin d'une seule voix et agirions en cohérence en faveur de notre périmètre d'exercice, de notre diplôme, de notre attractivité... Et nous réduirions significativement le coût de fonctionnement de nos structures représentatives.*

*Parallèlement, à l'heure où l'Etat réforme sa carte administrative, il nous appartient aussi de repenser notre organisation territoriale et de préserver la proximité de nos institutions régionales avec les professionnels sur le terrain.*

*Au cours des derniers mois, nous avons écouté, sondé, discuté et nous sommes arrivés à la conclusion qu'une profession unie était le seul moyen d'être vraiment respectés, reconnus et de maîtriser notre destin. Des inquiétudes sont toutefois soulevées et légitimes quant à la forme que pourrait prendre cette institution unique. Ce Livre Blanc a pour objectif de répondre à la majorité d'entre elles en présentant les avantages et les inconvénients des différents moyens pour y parvenir.*

*Nos institutions ont vécu et fonctionné durant plusieurs décennies. ECF estime qu'il est grand temps de les réorganiser pour les préparer efficacement aux prochaines cinquante années.*



**Julien TOKARZ**

*Président de la Fédération nationale ECF*

# SOMMAIRE

	<b>INTRODUCTION</b> .....	6
1	<b>POURQUOI UNE SEULE INSTITUTION ?</b> .....	10
1.1	S'unir pour ne parler que d'une seule voix et peser sur les décisions ....	10
1.1.1	La division au niveau national nuit à notre influence .....	10
1.1.2	Le rapprochement au niveau international montre un bel exemple des apports de l'union.....	12
1.2	S'unir pour renforcer notre diplôme, et rendre la profession attractive pour les jeunes.....	13
1.3	S'unir pour stopper la perte d'influence des CAC sur leur profession..	15
1.4	S'unir pour maîtriser les risques et opportunités de l'environnement économique .....	18
1.4.1	S'unir pour accompagner un nouvel équilibre souhaitable du métier entre généraliste et spécialiste.....	19
1.4.2	S'unir pour proposer un audit contractuel adapté aux petites entités et susceptible un jour de remplacer l'audit légal.....	24
1.4.3	S'unir n'accroît pas la confusion des deux professions mais au contraire la supprime en faisant connaître la valeur ajoutée respective de chacune d'elles .....	31
1.4.4	S'unir pour accompagner les autres tendances lourdes du marché ....	37
1.5	S'unir pour se conformer au modèle européen le plus performant.....	38
1.6	S'unir pour créer des synergies et des économies d'échelle qui réduiraient les cotisations .....	42
2	<b>COMMENT RÉALISER L'UNIFICATION DES INSTITUTIONS</b> .....	45
2.1	Les divergences réglementaires actuelles des deux professions sont surmontables au sein d'une même institution .....	45
2.1.1	La distinction juridique actuelle des institutions.....	45
2.1.2	Les points communs sont nombreux et les différences surmontables.....	46
2.2	La forme juridique de la nouvelle institution.....	52
2.2.1	1 <sup>ère</sup> hypothèse : la simple réunion des deux institutions dans les mêmes locaux .....	52
2.2.2	2 <sup>ème</sup> hypothèse : la création d'une structure de moyens.....	54
2.2.3	3 <sup>ème</sup> hypothèse : un syndicat ou une fédération.....	57
2.2.4	4 <sup>ème</sup> hypothèse : une véritable fusion.....	59
2.3	Les services qui seraient mis en commun après la fusion.....	62
2.4	La question de la tutelle .....	64
	<b>CONCLUSION</b> .....	66
	<b>ANNEXES</b> .....	67

# INTRODUCTION

Alors que la profession des commissaires aux Comptes est née avec le droit des sociétés le 24 juillet 1867, les fondements de l'organisation et de la réglementation actuelle du commissariat aux comptes n'ont été créés qu'un siècle plus tard en 1969, soit bien après l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 qui régit encore aujourd'hui l'expertise comptable. La création d'une deuxième institution, alors que l'Ordre des experts-comptables pouvait suffire, est une anomalie historique qui n'a jamais pour l'instant pu être résolue.

## Une longue série de tentatives avortées de rapprochement

Dès les années 1920, alors que ni la profession d'expert-comptable, ni celle de commissaire aux comptes n'étaient encore organisées, les premières discussions sur un rapprochement des professions étaient déjà présentes.

En 1988, un rapport sur ce sujet était préparé par un comité paritaire d'orientation réunissant le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

En 1992, le GEPRAC (Groupe d'étude et de propositions pour la réglementation de l'activité comptable), piloté par Roger-Louis Cazalet, alors président du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, invitait à la fusion des institutions ordinales.

René Ricol, lors de ses présidences de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (de 1985 à 1989), puis du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables de 1994 à 1998, a également tenté, sans succès, de faire avancer la fusion des institutions.

En 2010, dans son rapport adressé au ministre Hervé Novelli « 33 propositions pour une nouvelle dynamique de l'activité libérale », Brigitte Longuet jugeait également inefficace la coexistence des deux institutions de la profession comptable, situation qu'elle prenait en contre-exemple pour poser les bases d'une amélioration de l'organisation des Ordres et des autorités compétentes régissant les professions libérales.

A défaut d'une fusion des institutions toujours reportée, pendant ces décennies de débats l'Ordre et la Compagnie ont recherché des synergies par le développement de pôles communs politiques et techniques dans les domaines international, technique et de la formation.

## **Les raisons du blocage tiennent autant aux personnes qu'aux peurs non fondées**

Trois forces s'exercent puissamment pour empêcher le rapprochement des professions. La première de ces forces est le coût de transition de la réorganisation. Dès lors qu'existaient deux institutions à partir de 1969, elles ont été incarnées, au niveau national, comme au niveau régional, par des personnalités dévouées à leurs professions cherchant à les développer et à les faire rayonner. Les dirigeants nationaux et régionaux ont voulu utiliser leur mandat davantage avec l'ambition légitime de faire avancer leurs professions au sein d'institutions stables, plutôt que de se lancer dans un mécano institutionnel aléatoire.

La deuxième de ces forces d'opposition est qu'une des deux tutelles, le ministère de la Justice, y est farouchement opposé. La fusion des institutions risquerait de lui faire perdre un des seuls pieds qu'elle a dans le secteur économique.

La troisième et dernière force d'opposition a été les professionnels eux-mêmes qui ont longtemps été hésitants. Un sondage de septembre 2011 publié par actuEL-expert-comptable sur un échantillon restreint de 176 personnes montre que la profession était, à cette époque, plutôt favorable (57 %) au concept visant à rapprocher l'Ordre et la Compagnie (40 % très favorables et 17 % sont assez favorables). Il ne s'agissait toutefois pas encore d'une unanimité puisque 40 % accueillent cette idée encore de façon plutôt défavorable. Cet écart se creuse puisqu'un sondage IFOP réalisé en 2015 montre que sur 600 professionnels interrogés, 62 % pensent que la fusion du CSOEC et de la CNCC garantirait l'unité de la profession et permettrait de mieux porter la voix des libéraux auprès des pouvoirs publics. Les partisans d'une fusion des deux institutions sont plutôt les professionnels exerçant majoritairement dans le domaine de l'expertise comptable, tandis que les opposants à ce projet exerçaient plutôt majoritairement dans le domaine du commissariat aux comptes.

Ces réticences reposent sur des peurs bien connues (la protection du monopole, la crainte vis-à-vis des grands cabinets internationaux, la confusion d'image, la perte des petits mandats de CAC) qui n'ont pas ou plus de fondement aujourd'hui, comme le démontre le présent livre blanc.

## **Il y a aujourd'hui urgence à agir**

Les nombreuses raisons d'agir rapidement sont principalement économiques et sont reprises dans le corps de ce livre blanc mais à ce stade, il convient de rappeler d'ores et déjà que :

- 90 % des 14 500 CAC sont aussi EC (19 000 inscrits à l'OEC).



- La division institutionnelle des professions comptables françaises n'a pas de justification alors qu'elles ont en commun leur recrutement et leur formation (essentiellement à partir du diplôme d'expertise comptable), leur technique (celle de la révision comptable), leur éthique (indépendance, compétence, confraternité, secret professionnel...), leur finalité (la sécurité et l'information financières, seul le niveau d'assurance varie), le métier d'audit (légal pour le CAC, contractuel pour l'EC), leurs outils de communication (les plaquettes commerciales, courriers et sites Internet des cabinets évoquent les deux métiers), leur clientèle et leur structure d'exercice.
- Les grandes évolutions des professions libérales se sont faites par le biais de rapprochement. Ce fut le cas entre les conseillers juridiques et les avocats en 1991.
- La profession doit se préparer à la libéralisation de l'économie et du métier.
- Avec l'élection présidentielle qui se profile, c'est le bon moment pour ouvrir cette réflexion.

# 1

## POURQUOI UNE SEULE INSTITUTION ?

Évolutions économiques et financières, mutations technologiques, bouleversements législatifs. Notre profession est en mouvement permanent et de manière accélérée... Plus que jamais, notre voix doit être entendue. La vitesse des décisions est telle que nous n'avons pas le droit d'attendre ni d'hésiter. Les choix exprimés par la profession doivent être clairs, entendus et respectés.

### **1.1 / S'unir pour ne parler que d'une seule voix et peser sur les décisions**

L'organisation actuelle de la profession, autour de deux institutions rattachées à deux tutelles, ne lui permet pas de peser efficacement sur les pouvoirs publics. Cette situation est paradoxale, alors qu'au niveau international, elle a réussi à s'organiser pour ne parler que d'une seule voix.

#### **1.1.1 / La division au niveau national nuit à notre influence**

Le corps professionnel, dans toutes ses composantes, doit s'unir pour parler sans dissonances et faire valoir ses ambitions légitimes face aux parties, publiques et privées.

Le Conseil supérieur de l'OEC est en relation permanente, et selon les sujets traités avec le ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, le ministère des Affaires Sociales, la Direction générale des finances publiques, etc.

La Compagnie nationale est, de son côté, plus particulièrement en contact permanent avec le ministère de la Justice, les organisations représentatives des entreprises telles que l'AFEP,

le MEDEF et la CGPME, l'AMF, l'ACP, etc... et plus récemment la Cour des Comptes, le Ministère de la Santé.

La défense de la profession incombe aux institutions et demain, à l'institution unique. Les syndicats ne peuvent pas jouer ce rôle car ils défendent pour leur part les professionnels individuellement. Aux yeux des pouvoirs publics, ils sont moins légitimes (accusation de corporatisme, pas d'onction par l'élection de tous les membres de la profession).

Le premier objectif d'une telle réforme est donc de manifester le sens des responsabilités des professionnels du chiffre, capables d'assumer globalement l'ensemble de leurs problématiques. Une seule institution, et des actions coordonnées, permettraient d'assurer un discours cohérent, et une influence renforcée auprès des pouvoirs publics.

Le deuxième objectif est de consacrer la totalité de nos ressources à faire avancer notre cause, plutôt que de les utiliser pour des concertations internes sans fin. Le bicéphalisme conduit à consacrer trop d'énergie à arbitrer les débats entre institutions. Aujourd'hui, quand il faut répondre à un sujet national ou international qui intéresse toute la profession, il faut réunir permanents et élus des deux institutions, après que chacune ait déjà travaillé le sujet, et rechercher une position commune. Ces derniers mois, des dossiers aussi fondamentaux que : la loi Macron, l'interprofessionnalité, l'application du règlement européen et les SNA, l'institut Messine et Eureka ont nécessité beaucoup d'énergies de concertation. Lorsqu'on manque de temps pour se concerter, on se présente avec des discours différents devant les pouvoirs publics. La dualité des institutions créée, nécessairement entre elles, quelles que soient les concertations réalisées, une rivalité latente dont peuvent jouer tant les pouvoirs publics, que les autres parties.

## 1.1.2 / Le rapprochement au niveau international montre un bel exemple des apports de l'union

Pour répondre à une organisation de la profession à l'international très différente du modèle français, avec en particulier la spécificité française d'une activité d'expertise comptable réglementée, les deux institutions ont décidé en 2006 de mettre en place la Délégation Internationale pour l'Audit et la Comptabilité (DIPAC), afin que les deux piliers de la profession comptable française s'expriment d'une seule voix dans leurs relations internationales.

La charte signée par les deux institutions prévoit une gestion commune de tous les dossiers internationaux et de coopération, un Comité exécutif piloté par des élus des deux professions prenant les décisions, et une seule structure de permanents les mettant en œuvre.

C'est ainsi qu'en particulier, la DIPAC a permis de proposer des candidats communs pour la nomination de représentants de la France à l'international<sup>1</sup>.

Depuis 2010, les équipes, salariées pour moitié par chacune des deux institutions, se sont physiquement regroupées dans les locaux du Conseil supérieur. Cette étape a ainsi acté de manière définitive la constitution d'un pôle commun aux deux institutions.

Enfin, une demande a été présentée à l'IFAC qui l'a acceptée, consistant à faire reconnaître une cotisation commune aux deux ins-

---

1 - Les principaux représentants de la France, proposés par les deux institutions conjointement, sont actuellement Jacques Potdevin au board de l'IFAC, Jean-Charles de Lasteyrie en tant que vice-président de la FEE, et Cédric Gélard à l'IAASB. De nombreux autres professionnels, membres des groupes de travail de la FEE et de l'IFAC ont également fait l'objet d'une candidature unique et commune aux deux institutions, en fonction des compétences recherchées.

titutions afin de donner sa véritable place à la profession comptable française en termes de classement dans la liste des contributeurs. Cette action a permis de ramener les deux institutions des 20<sup>ème</sup> et 21<sup>ème</sup> places, à un classement parmi les douze plus gros contributeurs de l'IFAC. Ce classement donne plus de chances à la France de conserver une place au Board de l'IFAC, puisque 9 membres du Board sont de droit pour les 12 premiers contributeurs.

Les deux institutions fonctionnent ainsi, sur le plan de l'international, comme une institution quasiment unique à l'international. Une unité donnerait encore plus de pertinence à notre profession et permettrait une représentativité encore plus efficace. Avec le même budget dont dispose la DIPAC aujourd'hui, nous aurions un rayon d'action et d'influence plus grand.

## **1.2 / S'unir pour renforcer notre diplôme, et rendre la profession attractive pour les jeunes**

Le diplôme est sans doute le meilleur argument en faveur de l'unité de la profession car celui-ci est la principale porte d'entrée de la profession pour exercer les deux métiers.

13 pays sur les 21 comparables au nôtre ont des diplômes professionnels d'État uniques ; les autres ayant mis en place des diplômes institutionnels, qui peuvent donc être différents dans un même pays si plusieurs institutions y coexistent.

Ces dernières années, des réformes importantes ont été menées dans la formation initiale des professionnels comptables. Ces travaux ont abouti :

- à une reconnaissance des diplômes comptables parmi les diplômes universitaires français et européens (DSCG gradué Master 2 en décembre 2010) ;

- à une offre large auprès des étudiants de deux diplômes complémentaires : l'un, le DEC, aux filières d'économie et de gestion, l'autre, le CAFCAC aux filières d'ingénieurs, de scientifiques et de juristes (il est prévu que le CAFCAC soit à nouveau réformé dans les prochaines années) ;
- à une cohérence nouvelle entre les deux diplômes : l'instauration d'une passerelle entre le CAFCAC et le DEC qui renforce l'unité de la profession tout en élargissant sa capacité d'attractivité.

Il reste désormais à assurer la gestion coordonnée des deux diplômes et leur promotion tant en France qu'à l'international. Des accords de coopération, voire de réciprocité, doivent être trouvés avec les Instituts professionnels étrangers. La question du maintien du CAFCAC devra également être posée, le DEC pouvant devenir la seule porte d'entrée vers l'exercice des deux professions. Pour l'attractivité, la fusion est la seule bonne solution, quitte à créer de véritables spécialités sanctionnées par des diplômes.

Ce sera le travail de l'institution unique des CAC et des EC.

L'image d'un corps professionnel uni et homogène, fondé sur un diplôme unique, serait plus attractive pour les jeunes mais aussi pour les enseignants et les dirigeants d'écoles et universités.

Un diplôme professionnel reconnu et défendu par une institution unique ouvrira de nouvelles perspectives, notamment la possibilité de l'étendre à un spectre plus large de personnes (exercice libéral mais également en entreprise, voire dans le secteur public). Pour l'instant, en ne maîtrisant pas notre diplôme, nous ne pouvons pas l'ouvrir vers l'extérieur et nous nous privons de personnalités brillantes.

Le fait que la profession ne délivre pas son diplôme, est une des causes majeures de la dilution de l'influence de la profession comptable française. La profession est renfermée sur elle-même, faute d'équivalence. Or, c'est la profession qui devrait négocier les équivalences et les convergences. Les organisations qui maîtrisent leur formation initiale bénéficient en outre d'un retour sur le coût de la formation qui leur permet d'investir.

L'arrêt du CAC par de plus en plus de cabinets, en raison de la lourdeur de la réglementation, a des conséquences directes sur le recrutement des stagiaires EC. Sans stagiaire, difficile de monter en compétence et de trouver un successeur.

Pour les jeunes « un guichet unique » de référence pour le diplôme et pour le stage est une solution incontournable. Elle ne règlera pas toutes les situations, mais elle permettra à plus de professionnels de recruter des stagiaires, même si le co-stage devra sans doute se développer, notamment si le nombre de CAC au tableau continue de baisser.

### **1.3 / S'unir pour stopper la perte d'influence des CAC sur leur profession**

L'article L.821-6 alinéa 3 du Code de commerce institue auprès du Garde des Sceaux, ministre de la Justice, une autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale, dénommée Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) et lui confie des missions très larges pour assurer la surveillance de la profession.

Le H3C veille au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes, identifie les bonnes pratiques professionnelles, émet un avis sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale avant leur

homologation par arrêté du Garde des Sceaux, ministre de la Justice.

Il est l'instance d'appel des décisions des commissions régionales pour l'inscription des commissaires aux comptes et des décisions prises par les chambres régionales pour la discipline. Au niveau national, la discipline des CAC est donc désormais assurée en première instance par le H3C et en 2<sup>ème</sup> instance par le Conseil d'État.

Il définit le cadre et les orientations des contrôles périodiques qu'il met en œuvre soit directement, soit en déléguant l'exercice à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et aux compagnies régionales.

Le H3C dispose de l'autonomie financière fondée sur le produit des contributions des CAC (10 € annuel) ainsi qu'un droit fixe sur chaque rapport de certification des comptes signé par des CAC.

Cette création en 2003 du H3C, composé d'une minorité de professionnels, a constitué le premier pas d'un mouvement ininterrompu de prise de pouvoir des non-professionnels sur la gestion de la profession des commissaires aux comptes. L'autorégulation est peu à peu écartée au profit d'une régulation administrative de droit commun.

Le H3C a donc le pouvoir sur la pratique professionnelle, le contrôle qualité et la formation. La cour d'appel gère par ailleurs le tableau. Il ne reste plus à la CNCC que l'instruction disciplinaire et la communication de promotion de la profession. Ce reliquat de missions à la CNCC traduit cependant encore une certaine co-gouvernance entre la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et le H3C.



La situation est cependant en train de changer et on voit se profiler à terme une organisation où la profession est totalement sous le contrôle de l'autorité publique.

Sous l'impulsion du livre vert initié en 2011 par Michel Barnier, puis de la directive et du règlement qui sont venus modifier l'audit au niveau de l'Union européenne, une nouvelle étape de prise du pouvoir du H3C sur la profession se révèle avec l'ordonnance de transposition de la directive (applicable en droit français en juin 2016)<sup>2</sup>.

Cette ordonnance est représentative d'une extension des prérogatives de l'autorité de supervision. Le texte confie au H3C la quasi-totalité de la gestion de la profession. Il y est prévu que le H3C devienne l'organe de décision ou de référence pour la quasi-totalité des missions de gestion de la profession. En annexe 1, sont repris la liste de ces transferts d'actions de la CNCC vers le H3C.

Le risque pour la CNCC (et les CRCC) de voir le H3C réguler entièrement la profession est donc bien réel. C'est déjà le cas dans certains pays comme l'Espagne, où la gestion du tableau des Auditeurs est entièrement gérée par un service du ministère de l'Économie : le Registre Officiel des Auditeurs de Comptes (ROAC). C'est ce même service qui gère le contrôle qualité de toute la profession, ainsi que la production des normes professionnelles, et les normes comptables. Le rôle des instituts est confiné à la formation et à la représentation des professionnels. En France, ce sont les syndicats auxquels sont dévolues ces prérogatives.

---

2 - Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes publiée au Journal Officiel du 18 mars 2016. Elle ne prend en compte que la partie législative des textes relatifs à la réforme, la partie réglementaire étant en cours de rédaction par les services de la Chancellerie.

Avec la perte de pouvoir sur la rédaction des NEP, le contrôle qualité, la formation, la discipline et l'inscription, c'est la pérennité même de la Compagnie qui est menacée. Les commissaires aux comptes auraient alors grand intérêt à faire partie d'une organisation forte et puissante, qui continuerait à jouir de notoriété. La fusion immédiate des deux instances françaises s'impose donc aussi et d'abord pour le rayonnement des CAC.

## **1.4 / S'unir pour maîtriser les risques et opportunités de l'environnement économique**

Face à des évolutions économiques qui s'accroissent notamment sous l'effet de la mondialisation, de la révolution numérique, de l'émergence de nouvelles sources d'investissement, participatif ou alternatif, les conditions de notre exercice professionnel changent très rapidement.

Dans ce contexte, le critère primordial d'analyse pour juger de l'opportunité de modifier l'organisation actuelle est l'impact que cela pourrait avoir sur les deux marchés, celui de l'expertise comptable et celui du commissariat aux comptes.

Il faut toutefois procéder à cette analyse de manière dynamique et non pas comme si nous ne pouvions pas agir sur notre environnement économique mais seulement le subir. De la même façon qu'une entreprise a besoin de stratégie pour se développer, une profession a besoin de savoir où elle va. « Il n'est pas de vent favorable pour qui ne connaît pas son port » disait Sénèque. Cette évidence l'est encore plus en période de tempête. Or, la profession comptable se situe aujourd'hui à un tournant historique.

Se réunir dans une seule institution, c'est l'unique possibilité de nous forcer à sortir d'une zone de confort trompeuse et à

préparer une stratégie qui bénéficiera avant tout aux plus fragiles d'entre nous, qui n'ont pas la chance d'avoir la taille critique pour s'appuyer sur une direction stratégique mondialisée à Londres, New York ou à Amstelveen<sup>3</sup>.

### **1.4.1 / S'unir pour accompagner un nouvel équilibre souhaitable du métier entre généraliste et spécialiste**

La profession a, jusqu'à présent, privilégié une stratégie généraliste. À l'intérieur du corps, tous les professionnels sont placés par principe sur un même plan d'égalité. Tous sont censés disposer des mêmes compétences, des mêmes chances d'accès aux différents marchés (petites, moyennes et grandes entités).

Pour garantir cette égalité, les deux institutions veillent à maintenir un niveau de normalisation comptable et professionnelle élevé. Ce haut niveau de professionnalisme est sensé d'une part, permettre à tout professionnel d'accéder aux missions les plus techniques et, d'autre part, empêcher les acteurs non experts-comptables d'accéder aux missions de premier niveau d'élaboration des comptes annuels et des déclarations fiscales. Les risques de cette stratégie de généralistes sont nombreux :

- Une déconnexion par rapport aux attentes du marché qui recherche des experts pointus et spécialisés ;
- Son irréalisme (tout professionnel ne peut pas être spécialiste en tout : CAC EIP, financement, fusion-acquisition, établissement de comptes annuels, fiscalité...

---

3 - Siège des grands cabinets internationaux.

- Un sentiment de protection illusoire, créé par le statut de généraliste, faisant oublier de se préparer à la libéralisation de l'économie et des métiers qui finira par venir. Trop longtemps protégés par des prérogatives exclusives d'exercice fondées sur une délégation de puissance publique, les professionnels français ont insuffisamment investi les spécialisations d'avenir (innovation, marché du conseil), à la différence de leurs homologues étrangers.

La bonne stratégie consiste donc à accepter une certaine spécialisation thématique par ramification d'un tronc commun, fondé sur un diplôme unique. L'union des institutions évitera la scission des métiers de base CAC et EC et permettra, en outre, de préparer les différentes spécialisations complémentaires qui leur sont ouvertes.

#### **1.4.1.1 / La tendance actuelle : la spécialisation progressive des deux métiers**

Il y a encore 10 ans, les deux professions étaient proches sur un certain nombre de points. Les évolutions législatives nationales et internationales ont conduit à une certaine spécialisation des deux métiers.

##### **> *La dissociation juridique des métiers***

Les évolutions législatives nationales et internationales ont conduit à une certaine spécialisation des deux métiers, non exclusif l'un de l'autre : la plupart des professionnels d'aujourd'hui exercent conjointement les deux métiers. C'est ce qui fait leur richesse, richesse utile à la fois au professionnel et à l'entrepreneur.

La spécialisation de la profession d'expert-comptable telle qu'on la connaît aujourd'hui s'est faite en partie sous l'impulsion de la directive européenne « services », dont nous dépendons. L'ordonnance fondatrice de 1945 a ainsi fait l'objet de réformes majeures ces dernières années avec :

- L'extension des missions de l'expert-comptable <sup>4</sup> ;
- La modification des règles d'incompatibilité <sup>5</sup> ;
- L'intégration des associations de gestion comptable qui a modifié en profondeur la composition de la profession.

Du côté des commissaires aux comptes, c'est la directive audit et sa loi de transposition dite loi de sécurité financière (LSF) d'août 2003 qui ont poussé à la spécialisation, notamment en renforçant le principe de la séparation entre l'audit et le conseil.

Depuis 2003, les règles de déontologie ont été réformées dans le sens d'une application stricte de l'indépendance et d'une recherche de qualité toujours plus forte de l'audit. La LSF a éga-

---

4 - Ordonnance n°2004-279 du 25 mars 2004 qui a étendu le rôle de l'expert-comptable à l'accompagnement de la création d'entreprise ; Loi n°2011-331 du 28 mars 2011 qui a étendu le champ d'intervention de l'expert-comptable à l'assistance aux personnes physiques dans leurs démarches administratives, à la détention de participations financières dans des entreprises et au maniement des fonds ou valeurs ou de donner quittance.

5 - Loi n°2010-853 du 23 juillet 2010, qui précise que l'activité d'expertise comptable est incompatible avec toute autre occupation que l'exercice de la profession, sauf si elle est réalisée à titre accessoire et n'est pas de nature à mettre en péril l'exercice de la profession ou l'indépendance. Cette disposition, qui n'a pour le moment toujours pas fait l'objet d'une norme professionnelle agréée, pose en particulier une difficulté importante pour les professionnels exerçant les deux professions, en raison de son articulation avec l'interdiction générale de toute activité commerciale pour les commissaires aux comptes, telle que précisée par l'article L.822-1 du code de commerce.

lement mis en place l'organe de supervision de la profession française de commissariat aux comptes, en créant le H3C.

L'activité d'audit s'est ainsi centrée sur la certification. Elle a acquis par ses réformes réglementaires une crédibilité qui lui a permis de se développer sur de nouveaux secteurs. La profession a, dans ce nouveau cadre, élargi ses missions à de nouveaux champs de certification, principalement dans les domaines associatif et public. Une évolution se dessine vers la certification de données non financières, en particulier dans le cadre du Grenelle II et vers la certification des organismes publics.

La volonté des instances européennes de sécuriser les entreprises faisant appel à l'épargne, participe aussi du mouvement de séparation de l'audit et de l'expertise comptable.

### **> La montée en gamme technique du métier de CAC**

Les exigences réglementaires de formation continue pour pouvoir exécuter des missions de contrôle légal (y compris dans des petites entreprises) incitent les professionnels à privilégier cette compétence dans leur effort de formation, au détriment d'un élargissement de leur sphère de compétence, dans des domaines plus porteurs de valeur ajoutée pour les entreprises et l'économie en général. De la même façon, pour la formation initiale, le diplôme d'expertise comptable, constituant la principale voie d'accès au commissariat aux comptes, doit se plier aux critères de la directive sur l'audit, que ce soit en termes de missions réalisées pendant le stage ou d'épreuves de l'examen final. Dès lors, la compétence CAC devient la base de la formation des professionnels comptables français, alors que les entreprises réclament les professionnels du chiffre pour d'autres missions que le marché pourvoit mal pour l'instant.

## **> La diminution du nombre de commissaires aux comptes**

La diminution du nombre de mandats, conjuguée à une réglementation de plus en plus contraignante depuis 10 ans, a incité plusieurs cabinets de taille modeste à arrêter le CAC et à se spécialiser dans l'expertise comptable, tandis que les cabinets les plus structurés gagnent sans cesse des parts de marchés. Le marché de l'audit du SBF 120 est dominé à hauteur de 73 % des mandats et 90 % des honoraires par les « Big » 4<sup>6</sup>.

On assiste ainsi, petit à petit, à une différenciation des cabinets entre ceux qui pratiquent le commissariat aux comptes et les autres. Le mouvement est à peine perceptible, mais il est réel.

## **> Une profession à deux vitesses ?**

Les perspectives d'évolution du marché ne font que confirmer, voire accentuer, cette spécialisation des rôles de chacun qui est déjà largement observée, et face à laquelle les statuts des deux professionnels se sont adaptés.

La logique de différenciation des métiers mise en place ne peut que s'inscrire dans le temps, car répondant à un marché de plus en plus segmenté et diversifié. Ainsi, malgré le rejet jusqu'à présent des tableaux de spécialités, (à l'instar de ce qui se pratique par exemple au Royaume-Uni ou aux Pays-Bas), les cabinets s'organisent de plus en plus fréquemment en pôles spécialisés, tout en conservant les deux métiers. C'est en effet la conséquence d'un métier d'auditeur de plus en plus structuré, ayant une incidence forte sur l'organisation des cabinets.

---

6 - Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PwC.

À terme, c'est une profession à deux vitesses qui se dessine, avec de plus en plus de cabinets qui se spécialisent en EC ou CAC et des stagiaires qui s'orientent vers les cabinets à tendance CAC. Or, l'enrichissement mutuel des deux professions plaide pour le maintien des deux activités dans les mêmes cabinets. La richesse et la crédibilité de la profession de commissaire aux comptes reposent largement sur sa diversité et sur le nombre de ses praticiens. ECF souhaite donc que le plus grand nombre d'experts-comptables restent actifs en matière de commissariat aux comptes. Notre vision, c'est celle qui voit dans chaque professionnel à la fois un expert-comptable et un commissaire aux comptes.

Lors de la loi LSF de 1984, mandataires judiciaires et administrateurs judiciaires ont été obligés de choisir entre leurs deux métiers. Le statu quo peut nous amener à vivre ce qu'ont vécu les mandataires liquidateurs, avec deux ans donnés aux professionnels pour choisir entre l'une ou l'autre des activités et avec une perte importante de mandats à la clé.

Une institution unique est aussi le seul moyen existant pour tenir à terme l'ensemble de tous les cabinets quels que soient leurs tailles et leurs modes d'exercice dans une vraie unité de la profession. Avec deux instances différentes, cela sera impossible et nous ferons face à une situation proche de celle de nos voisins étrangers (voir infra).

### **1.4.2 / S'unir pour proposer un audit contractuel adapté aux petites entités et susceptible un jour de remplacer l'audit légal**

L'audit légal pour les petites et moyennes entreprises est menacé en raison de la singularité européenne de nos seuils et d'une absence de conviction de beaucoup d'acteurs quant à l'utilité de certifier ces petites entités.



Face à cette situation, la stratégie de la profession se décompose en un plan A et un plan B (en cas d'échec du premier).

Le plan A consiste à défendre et améliorer l'audit légal pour les PME de façon à ce qu'il ne soit plus mis en question et soit conforté pour longtemps. Le plan B consiste à se préparer pour pouvoir, en cas de rehaussement significatif des seuils d'audit, présenter une offre cohérente d'audit contractuel aux PME afin de ne pas affecter notre chiffre d'affaires.

Le plan A peut éventuellement être défendu dans le cadre de la dualité d'institutions.

Le plan B nécessite une seule institution puisque le glissement de l'audit légal vers l'audit contractuel toucherait les deux professions.

#### **1.4.2.1 / Les menaces pesant sur l'audit légal**

Le contrôle légal continue à s'étendre en France, dans le secteur public, mais aussi au profit de nombreuses personnes morales de droit privé (associations, syndicats), alors qu'il est menacé par le droit européen dans les petites et moyennes entités.

La France est le pays au monde qui a les seuils de contrôle légal les plus bas. L'argument de la spécificité du tissu économique français ne tient pas car les PE sont aussi nombreuses en France que dans les autres pays de l'UE. En revanche, la croissance de l'économie française souffre davantage que les autres pays développés notamment du fait d'un excès de réglementation. Du point de vue des chefs d'entreprise, ce fardeau comprend aussi bien les contraintes juridiques (droit des affaires, droit du travail), fiscales, de charges sociales que le contrôle

légal des CAC. Ils perçoivent trop souvent l'audit comme trop onéreux avec un coût minimum de 2 K€ (soit 20 h à un taux moyen de 100 euros).

Pour alléger cette réglementation, le risque est donc permanent que revienne sur le devant de la scène la question du relèvement des seuils, qui serait politiquement plus facile à faire adopter par le Parlement que la réforme d'autres carcans de l'économie, comme le droit du travail ou la fiscalité.

Sans être menacée à court terme, l'activité des commissaires aux comptes peut être remise en cause à tout moment. Nous observons ainsi les projets de textes au niveau national ou européen, dont l'argument fondateur repose sur la simplification et les économies de coûts, par ailleurs non démontrées par des études incontestables. Nous avons pu, dans le passé, avoir un aperçu, avec la LME, de la rapidité avec laquelle cette loi a supprimé l'obligation de nommer un commissaire aux comptes dans les SAS en dessous de certains seuils, rayant à terme en un trait de plume presque 30.000 mandats.

Il convient ici de rappeler l'écart qui sépare les seuils européens (CA 8.8 M€, 50 salariés, total de bilan 4.4 M€) et les seuils français. La France possède le périmètre le plus large, notamment dans le tissu des PME, qui représente plus de 80 % des mandats et un chiffre d'affaires de 1,2 milliards d'euros.

Il y a 14 formes sociales en France, dont 12 permettent d'échapper au CAC. Ces seuils ne sont pas totalement cohérents. Si un fonds de dotation reçoit 10 000 €, il y a un commissaire aux comptes, alors qu'une SARL avec 20 salariés et 1 million de chiffre d'affaires n'est pas soumise à l'obligation de recourir à un commissaire aux comptes.

55 % des mandats sont dans des entités de - de 13 salariés et 85 % dans celles de - 50 salariés. L'approche française fait peser des charges trop lourdes sur les petites entreprises. La réglementation suisse est de ce point de vue plus adaptée aux besoins de l'économie : création d'une mission de contrôle simplifiée de type examen limité pour les entités dont le CA est < à 20 MCHF (soit environ 16 M€) et 10 MCHF de total de bilan et 50 salariés (avec option pour un « full » audit pour ces entités sur décision statutaire ou en AG).

Un relèvement des seuils réduirait sensiblement le nombre de mandats des CAC. Demain, dans un tel scénario, se posera la question de ce par quoi nous devons remplacer les mandats pour maintenir le chiffre d'affaires. Il faudrait que la profession soit prête, au sein d'une institution unique, à présenter aux pouvoirs publics et aux représentants des entreprises (AFEP, MEDEF, CGPME) un nouveau schéma d'organisation de la fiabilité financière de l'économie compensant le CAC PME en volume par l'audit contractuel.

Le chiffre d'affaires ne sera maintenu que si nous préparons en amont un audit contractuel crédible qui, d'une part, apporte un vrai service aux entreprises et, d'autre part, est fortement encouragé ou rendu obligatoire par l'État. Convaincre d'une telle évolution n'est pas gagné d'avance et la profession unifiée devra consacrer beaucoup d'énergie pour expliquer que la mission contractuelle est un complément à la mission légale dans l'intérêt des entreprises.

#### **1.4.2.2 / Plan A : le maintien des seuils actuels reste défendable**

Tant que cela reste possible, ECF entend défendre avec énergie les seuils actuels dont nous pouvons démontrer qu'ils restent

pertinents. Pour la plupart des élus de la CNCC interrogés<sup>7</sup>, il apparaît que la présence des deux professionnels dans le segment des PME, est tout à fait en adéquation avec les besoins de ces entités, puisque n'étant pas suffisamment importantes pour se doter en interne des moyens d'une direction financière, elles ont besoin à la fois des conseils que lui apporte l'expert-comptable, et de la sécurité indiscutable que lui donne le commissaire aux comptes au travers de sa certification des comptes ainsi que de la sécurité juridique que lui apporte sa mission sur le point des diligences spécifiques. La disparition de l'un des deux professionnels dans ces entreprises se ferait inévitablement au détriment des PME, et ainsi au détriment de la société toute entière.

La présence des deux professionnels constitue par ailleurs un excellent mode de contrôle interne : l'un, l'expert-comptable, élabore, conseille, assiste, et l'autre, le commissaire aux comptes, contrôle. Garants de la fiabilité de l'information financière et désormais en partie non financière, les commissaires aux comptes jouent un rôle clé dans la création ou le renforcement de la confiance, gage d'un retour à la croissance.

La défense appuyée des seuils actuels n'empêche pas de préparer un renforcement de l'audit contractuel pour parer à toute évolution de l'environnement juridique.

---

7 - Ce développement s'appuie sur une étude confiée à 3 vice-présidents de la CNCC. Ils ont mené les débats dans les régions, secondés par les membres du Bureau national. Concernant la méthodologie d'analyse utilisée dans le présent rapport, le choix a été fait de la consultation des 450 élus de la profession de commissaire aux comptes. Cette consultation a été réalisée dans le cadre de réunions / débats à partir de questionnaires ouverts. Ce rapport constitue donc une restitution des principales idées forces issues des débats organisés au sein des Conseils régionaux. Il est enrichi de données statistiques issues de bases de données.

### 1.4.2.3 / Plan B : la nécessité de faire émerger une offre d'audit contractuel pour les petites entités

Le besoin de l'économie et de la fiscalité est que chaque entreprise ait un professionnel du chiffre pour la conseiller et un autre professionnel du chiffre pour la contrôler. Pour la petite entreprise, il y a un expert-comptable. Pour la PME, il y a à la fois un expert-comptable et un commissaire aux comptes. Pour la très grande entreprise, il y a généralement deux commissaires aux comptes qui viennent contrôler le travail du directeur financier. Les deux sont nécessaires pour mettre ces entreprises en situation de garantie face à leurs fournisseurs, leurs clients, leurs prêteurs ou encore leurs salariés.

La priorité de tous les représentants de la profession est de préserver le chiffre d'affaires issu des missions dans les PME qui représente peu ou prou 1,5 milliards d'euros (ce qui est significatif sur 2,6 milliards de chiffre d'affaires de la profession de CAC). Il est possible de se battre pour qu'un relèvement des seuils n'aboutisse pas à baisser la part de service TPE/PME facturée à l'entreprise. En cas de relèvement des seuils, une offre bien construite d'audit contractuel pour les TPE/PME pourrait garantir le maintien du chiffre d'affaires. A l'inverse, l'impréparation serait fatale. Ainsi, la perte des mandats SAS n'a pas apporté de chiffre d'affaires supplémentaire aux experts-comptables car la norme PE n'a pas anticipé le problème mais a été imposée suite à la LME.

Les potentialités de développement de chiffre d'affaires de la profession sont dans son volet expertise comptable. Alors que les chefs d'entreprise contestent parfois le coût de l'audit légal, ils sont plutôt demandeur d'un accroissement des services de l'expert-comptable. On constate à travers les enquêtes que les clients reprochent à l'expert-comptable de ne pas aller assez loin et de ne pas présenter une offre globale. Le financement en est

un exemple typique. Sur trois millions d'entreprises, deux millions ont un expert-comptable. Sur 150 000 mandats, 75 % concernent des structures où exerce déjà un expert-comptable.

Dès aujourd'hui, avant même que la menace de hausse des seuils ne se présente à nouveau, nous devons travailler à l'adaptation du contrôle légal et de l'audit contractuel à la taille et aux caractéristiques de l'entité.

En raison de la position du H3C « un audit est un audit » (seules les circonstances concrètes de l'entreprise peuvent justifier un allègement des diligences et non le seul critère de la taille), ce n'est pas encore le cas. Les principaux piliers de la démarche d'audit restent les mêmes quelle que soit la taille de l'entité. Malgré le succès rencontré par la formation à la norme PE, elle reste très peu utilisée et il n'a pas été démontré « qu'elle allège réellement les travaux ». Pour les petites entités, il conviendrait de simplifier davantage les diligences sur les vérifications spécifiques, en particulier sur :

- le contrôle interne,
- la lettre d'affirmation,
- l'évaluation du risque de fraude,
- les procédures analytiques,
- les observations physiques,
- les circularisations,
- la collecte d'éléments probants,
- les tests de procédures et contrôles substantifs.

Sans toutefois vider la mission de sa substance, dans un souhait d'adaptation aux TPE, l'opinion ne serait plus une certification mais resterait à haute valeur ajoutée en qualité et indépendance. La mission d'expert-comptable classique et la mission d'examen limité ne pose pas de problème d'incompatibilité au

regard des règles IFAC (dans la mesure où il n'y pas de substitution à une fonction managériale). Les règles déontologiques existantes protègent contre les attestations de complaisance.

Comme beaucoup de confrères le pensent et comme l'exemple canadien le montre, pour l'audit d'une petite entreprise, en huit heures, l'essentiel a été vu.

### **1.4.3 / S'unir n'accentue pas la confusion des deux professions mais au contraire la supprime en faisant connaître la valeur ajoutée respective de chacune d'elles**

#### **1.4.3.1 / La bonne stratégie est la distinction, non des institutions, mais des marques EC/CAC**

La présentation par une institution unifiée de deux missions, dotées chacune d'une image forte dans une politique de développement de marque est aujourd'hui le schéma le plus porteur de clarté et de croissance.

Beaucoup craignent une confusion d'image si la profession s'unit au sein d'une même institution. En réalité, cette confusion d'image est bien plus grande aujourd'hui. Très peu de décideurs connaissent clairement la différence entre nos deux métiers et la valeur ajoutée apportée par chacun d'eux. Chefs d'entreprises, parlementaires, journalistes, clients ne connaissent pas les subtilités des deux professions. Notre façon de gérer les deux professions, à travers des cabinets et des institutions régionales exerçant leurs deux activités avec les mêmes ressources (notamment les mêmes locaux) et une communication unique, accentue leur confusion. L'idée selon laquelle le marché aurait besoin de pouvoir différencier les missions au travers de deux institutions distinctes ne résiste donc pas aux faits.

Le marché et le public ont besoin de clarté mais pour légitimer l'existence de deux professions du chiffre intervenant conjointement dans les entreprises, l'existence de deux institutions est un bien piètre argument.

Le seul argument qui vaille est que chacune des deux professions a une utilité et une valeur ajoutée spécifiques et non redondantes. Il faut différencier les deux professions mais de manière positive afin de développer les champs d'activité respectifs de chacune. L'institution unique ne créerait ni confusion dans l'esprit du public ni limitation du développement de chacune des deux activités.

La complexification croissante, tant administrative que réglementaire, est extrêmement chronophage et donc pénalisante pour l'entreprise et ses partenaires comptables. Une large partie des honoraires est absorbée par des tâches sans valeur ajoutée pour l'entreprise, et même souvent pour l'État. Les missions de conseil et d'accompagnement s'en trouvent marginalisées, sanctionnant une fois encore les entreprises, notamment les plus petites, celles qui en auraient le plus besoin pour se développer.

Si nous restons passifs et que nous ne prenons pas en main notre destin pour l'orienter dans le sens qui nous convient au sein d'une institution unique, le marché pourrait évoluer dans deux directions qui nous appauvrissent :

1/ Une séparation complète des activités de CAC et d'EC : d'un côté, une marginalisation de l'expert-comptable dans un rôle de simple producteur de comptes et de déclarations, certes protégé par ses prérogatives exclusives d'exercice (« le monopole ») mais pour un chiffre d'affaires en chute ; de l'autre côté un CAC judiciarisé et dédié aux entités de taille significative. Les professionnels comptables auraient à



opter pour le métier qu'ils souhaitent pratiquer et renoncent à l'autre.

2/ L'apparition d'une offre de substitution concurrente, fournie par ses homologues étrangers ou de nouveaux acteurs, des prestataires de services qui commencent à occuper la place laissée vacante :

- Dans le domaine de la gestion, alors que le professionnel comptable dispose de toutes les compétences et d'un marché.
- Dans le secteur du conseil en gestion de patrimoine où cette profession s'est structurée sans réaction de la profession comptable, dont un nombre très important de membres assure pourtant avec compétence de telles missions.
- Dans le secteur de l'attestation d'informations financières ou de l'évaluation qui se développe en dehors du champ des missions légales et dont la profession ne s'empare guère.
- Dans le secteur du conseil à l'exportation, aux marchés publics et au financement.

La capacité d'exercer, pour une même personne, deux activités réglementées est une véritable chance économique qui peut conjurer la concurrence de ces consultants qui se disent experts en finance ou comptabilité. Il faut cependant veiller à ce que le développement de chacun des deux métiers ne se fasse jamais au détriment de l'autre. Ce développement synergique qui permet de conquérir de nouveaux territoires doit être pensé et organisé au sein d'une profession unifiée dans la même institution.

Le professionnel comptable doit être reconnu pour ce qu'il apporte et non pour son statut. Sa signature, son assurance qualité, doivent symboliser sa compétence, sa démarche de rigueur, sa conscience et son éthique, et non une protection légale de monopole.

Une marque « expert-comptable » et une marque « commissaire aux comptes » sont garantes de qualité aux yeux de tous. C'est une meilleure protection du chiffre d'affaires que la loi. Ainsi, les taxis qui ont laissé se dégrader leur image voient leur clientèle les quitter en dépit d'un monopole dont ils disposent pourtant encore officiellement aujourd'hui. A l'inverse, la libéralisation progressive de la commercialisation de la parapharmacie a peu affecté les pharmaciens (75 % du marché) qui ont su garder leur image de compétence et de qualité.

La reconnaissance de nos marques « expert-comptable » ou « commissaire aux comptes », doit être inscrite au rang des priorités de la prochaine institution unifiée.

Elle devra poursuivre et renforcer la différenciation des deux marques pour aboutir à construire une image très spécifique de chacun des deux professionnels, même si tous deux se sont fondés pour cela sur des valeurs communes, telles que la compétence, l'éthique et la confiance.

#### **1.4.3.2 / L'articulation et la cohérence des deux métiers à faire défendre par la nouvelle institution unique**

Nous le savons, les professionnels comptables libéraux apportent, avec chacune de leurs deux casquettes, de la sécurité aux échanges financiers qui favorise la croissance et l'emploi.

Il participe d'une mission d'intérêt général au service de l'économie française. Dans chaque entreprise où ils interviennent, les professionnels comptables libéraux apportent, en interne à l'entreprise, de l'éclairage pour la décision et en externe, de la confiance aux tiers (État, sécurité sociale, clients, fournisseurs, salariés, établissements financiers et actionnaires). Ils donnent cette confiance autant par les prestations qu'ils vendent (comptes annuels, bulletins de paie, déclarations fiscales ou sociales...), que par les contrôles qu'ils mettent en œuvre (attestation et certification des comptes annuels, audit de conformité de certaines opérations...).

La présence conjointe d'un expert-comptable et d'un commissaire aux comptes demeure sur environ 60 % des mandats de commissariat aux comptes, mais ces missions conjointes représentent seulement 6 % des missions d'expertise comptable. On observe ainsi que ce qui est principal pour les uns (60 % des mandats) est accessoire pour les autres (6 % des missions d'expertise comptable). La légitimité de cette présence conjointe reste, à n'en pas douter, le principal enjeu de l'avenir de la profession comptable.

***Envers les experts-comptables,*** la demande du marché, du public et du monde politique est orientée vers la gestion de la complexité administrative, l'accompagnement, le conseil et le service aux entreprises. Cet élargissement du rôle de l'expert-comptable, déjà largement amorcé, constitue à l'évidence un relai de croissance fort pour cette profession. Les experts-comptables ont déjà bien répondu aux attentes de leur marché spécifique en permettant des avancées telles que l'inter-professionnalité, l'assistance auprès des particuliers (déclaratif et gestion de patrimoine), les activités commerciales et le maniement de fonds à titre accessoire, le tiers de confiance, la prise de participations et l'exercice de mandats sociaux dans des sociétés non membres

de l'Ordre. En outre, la demande des entreprises évoluera avec constance vers la gestion (maîtrise des coûts, connaissance de la formation des prix, hypothèses de développement...) et vers la dimension patrimoniale (protection de la famille, retraite, prévoyance...).

***Envers les commissaires aux comptes***, la demande du marché, du public et du monde politique est une demande de transparence, de confiance et de fiabilité des informations. Les commissaires aux comptes ont, au fil des années, répondu à cette attente en construisant l'image d'une profession organisée autour de la fiabilisation de l'information et donc de l'utilité sociétale. Ceci a encore été renforcé par les évolutions législatives nationales et internationales des 10 dernières années.

Les deux institutions, soit ensemble (groupe de travail commun entre le Conseil Supérieur et la Compagnie Nationale), soit séparément (Norme PE de la CNCC), travaillent donc inlassablement pour organiser la complémentarité des missions, éliminer les redondances, acquérir auprès des entreprises une image différenciée.

La différenciation des deux marchés de l'expertise comptable et du commissariat aux comptes permet aujourd'hui aux deux professions de trouver un équilibre et une complémentarité certaine.

Ainsi, le commissariat aux comptes, parce que son activité est fortement réglementée au niveau français mais également au niveau européen, n'a pas fait l'objet des mêmes développements d'activité que ceux de l'expertise comptable, ou du moins pas de la même manière. Il s'est développé vers des missions dont la finalité est la sécurité financière ou la validation de processus non financiers mais permettant une sécurité des informations produites par l'entreprise pour le public.

Le champ d'activité du commissaire aux comptes s'est ainsi maintenu dans les PME parce qu'il a réussi à convaincre, en particulier les pouvoirs publics, de son utilité. Ses missions ont par ailleurs pu être étendues, aussi bien dans les PME que dans les entreprises beaucoup plus importantes au moyen de normes spécifiques, dites de « diligences directement liées ». Le secteur public est également un nouveau champ porteur d'activités pour les CAC car les pouvoirs publics développent à grande échelle la certification de leurs comptes qui est réalisée selon les cas par les juridictions financières ou les CAC (Etat, sécurité sociale, universités, établissements publics et désormais par expérimentation les collectivités locales). Les commissaires aux comptes ont su également répondre à ce nouveau marché.

Enfin, c'est parce que les commissaires aux comptes développent leurs missions vers de nouveaux secteurs que les experts-comptables sont sollicités pour intervenir dans ces mêmes secteurs. Il est en effet indispensable d'avoir des comptes fiables pour que le commissaire aux comptes puisse intervenir.

## **1.4.4 / S'unir pour accompagner les autres tendances lourdes du marché**

### **1.4.4.1 / Accompagner l'interprofessionnalité**

L'interprofessionnalité devrait se développer dans les prochaines années sous la forme d'installation, sous le même toit, de jeunes confrères avec des avocats, juristes, consultants. Une profession comptable unie les aidera dans cette mutation.

Le marché réclame une offre globale, que le professionnel comptable libéral ne propose que trop rarement. Dans ce registre, l'interprofessionnalité capitalistique, facilitée par la loi du 29 mars 2011, précède l'interprofessionnalité d'exercice, qui pourrait être la prochaine étape.

#### 1.4.4.2 / Accompagner la dématérialisation

Le dernier défi d'importance vise les mutations technologiques. La dématérialisation s'impose à tous, y compris à la profession comptable. Elle aura des impacts non seulement dans la relation aux clients, obligeant à modifier les processus de production et de restitution du service, mais aussi en matière de télédéclaration. L'administration investit massivement dans les téléprocédures et télépaiements. Le traitement informatique simplifie certaines tâches qui deviendront de plus en plus réalisables par les clients en direct.

La dématérialisation facilite également la diffusion des logiciels de comptabilité simplifiés dans les petites entreprises et la délocalisation des traitements de masse dans les pays à bas salaires pour les cabinets internationalisés.

Ces mutations en accélération doivent être pensées et anticipées de manière unifiée pour l'ensemble des professionnels du chiffre.

### 1.5 / S'unir pour se conformer au modèle européen le plus performant

Traditionnellement, les dirigeants du ministère de l'Économie et des Finances sont attentifs à ce que les spécificités françaises dans les professions réglementées par rapport aux modèles dominants en Europe soient limitées au strict nécessaire. Ils estiment en effet que des particularités n'apportant rien d'utile à l'économie ou à la bonne collecte de l'impôt sont susceptibles de constituer des barrières au marché unique qui nuisent à la croissance. Au niveau de l'Union européenne (Commission et Parlement européen), cette préoccupation est encore plus forte. Dès lors, toute différence entre notre modèle d'organisation des

professions du chiffre et le modèle dominant en Europe, qui ne pourrait pas être justifiée par des arguments et des preuves incontestables, se trouve en position d'accusée et vit sous la menace permanente d'une remise en question qui pourrait intervenir à tout moment.

Pour justifier certaines de nos spécificités (co-commissariat pour les CAC, tutelle de l'administration fiscale via un commissaire du Gouvernement pour les EC,...), les arguments de qualité ne manquent pas. Pour expliquer la division en deux institutions, c'est plus difficile.

Chez nos voisins européens et dans les autres pays développés de l'OCDE, on observe que l'organisation institutionnelle se caractérise principalement par des instituts regroupant des populations d'experts-comptables beaucoup plus nombreuses qu'en France. Deux raisons expliquent cette situation :

- Le commissariat aux comptes est, comme en France, extrêmement réglementé (car en droit international et européen, le contrôle légal des comptes est la seule activité comptable réglementée), alors que l'expertise comptable ne l'est que très peu, et parfois pas du tout. En Europe, outre la France où la fiscalité est fortement liée à la comptabilité, seuls la Belgique, le Luxembourg et l'Autriche réglementent également la profession d'expertise comptable. Dans les autres grands pays industrialisés, la profession d'expertise comptable n'est pas régie par des dispositions d'ordre légal. L'accès au marché y est libre et les experts-comptables, regroupés au sein d'organisations professionnelles ayant vocation à défendre et promouvoir leurs membres, assurent à la fois des missions réglementées de contrôle légal et des missions purement concurrentielles.

- Les instituts sont ouverts à des populations beaucoup plus larges qu'en France, ce qui explique le nombre beaucoup plus significatif de leurs membres. Ils peuvent ainsi être ouverts à des membres d'autres pays, aux étudiants, y compris étrangers, aux experts-comptables exerçant en activité salariée dans une entreprise (auditeurs internes, contrôleurs de gestion, DAF).

En termes d'organisation institutionnelle, ce modèle dominant se traduit par une situation qui permet de classer les pays en deux catégories, selon que l'on fasse ou non le choix d'absorber dans la population des EC, la population plus minoritaire des CAC :

• **Les pays dans lesquels une institution regroupe les professionnels d'expertise comptable tandis que l'autre regroupe ceux de l'audit.** Par exemple, en Allemagne, les deux types de professionnels se répartissent entre un institut d'experts-comptables (Steuerberater) fort de ses 60.000 membres, et un institut des commissaires aux comptes (Wirtschaftsprüfer) faible de ses 5.500 membres mais qui représentent l'Allemagne à l'international. En Espagne, la situation est la même avec les Censores de Cuentas, beaucoup moins nombreux que les Economistas.

• **Les pays dans lesquels les institutions regroupent les deux catégories de professionnels** (sans que l'intérêt général ou l'économie ne semblent en pâtir). C'est par exemple le schéma du Royaume Uni et des Pays-Bas. Les experts-comptables (accountants) sont très nombreux (300.000 au RU répartis entre 5 instituts, 21 000 au PB dans un seul institut). Les auditeurs, très minoritaires, font partie de ces mêmes instituts, et se regroupent au sein de « départements » gérés comme une spécialisation. Ce sont ces mêmes instituts d'EC qui siègent à la FEE et à l'IFAC, et qui exercent une très grande influence, du fait du nombre imposant de leurs membres. C'est ce modèle-là qui est gagnant en



termes d'influence internationale puisque les larges effectifs dans les instituts de comptables leur permettent d'avoir un poids plus important dans les organisations comptables internationales. Ce sont d'ailleurs souvent les représentants des commissaires aux comptes qui y siègent car seuls sont admis à l'international ceux qui s'inscrivent dans le cadre d'une déontologie et d'une éthique d'un niveau comparable à celles du commissariat aux comptes.

Dès lors, pour être influent au niveau international, il faut adopter une organisation institutionnelle qui permette à la fois, au sein du même institut, de bénéficier du comptage du plus grand nombre d'affiliés à la profession comptable et de la présence des CAC.

Pays	Métiers et institutions
<b>R.F.A.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Wirtschaftsprüfer (<i>Institut der Wirtschaftsprüfer IDW et Wirtschaftsprüferkammer - WPK</i>)</li> <li>- Vereindigte Buchprüfer - Steuerberater</li> </ul>
<b>Royaume-Uni</b>	Chartered Accountants <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Institute of Chartered Accountant in England and Wales (ICAEW)</i></li> <li>- <i>Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)</i></li> <li>- <i>Chartered Association of Certified Accountants</i></li> <li>- <i>Chartered Institute of Public Finance and Accountants</i></li> </ul>
<b>Italie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dottori Commercialisti - Ragionieri</li> <li>- Sindicali, Esperti Contabili (<i>Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili- CNDCEC</i>)</li> </ul>
<b>Belgique</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Réviseurs (<i>Institut des Réviseurs d'Entreprises IRE-IBR</i>)</li> <li>- Experts-Comptables (<i>institut des experts-comptables et des conseils fiscaux - IEC-IAB</i>)</li> </ul>
<b>Espagne</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Censores de Cuentas (auditores), <i>Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE)</i></li> <li>- Economistas,</li> </ul>
<b>Pays-Bas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Experts-comptables et auditeurs libéraux et entreprises (<i>Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants-NBA</i>)</li> </ul>

La situation de la France est la plus défavorable puisqu'elle a deux instituts qui regroupent chacun la faible population des professionnels libéraux fortement réglementés pour l'exercice des deux professions.

Alors que si la France regroupe tous ses professionnels du chiffre dans un seul institut, sur le modèle britannique, celui-ci pourra représenter l'ensemble de la profession dans les instances internationales, et peser du poids total de ses membres additionnés. Une seule instance pour les deux activités mettrait par ailleurs les professionnels à l'abri d'une éventuelle perte de règles déontologiques, ou de leur affaiblissement.

## **1.6 / S'unir pour créer des synergies et des économies d'échelle qui réduiraient les cotisations**

L'économie d'échelle ne doit pas être le motif principal d'une union des institutions mais cela compte aussi à l'heure où tous nos cabinets essaient, comme leurs clients, de comprimer leurs coûts. Le fonctionnement des deux instances est entièrement assuré par les cotisations de leurs membres, qui pourraient être minorées avec une instance commune.

La dualité des institutions engendre aujourd'hui des dépenses en double pour de nombreuses fonctions support telles que les services techniques, financiers, informatiques, les dépenses de représentation et communication, les secrétariats généraux, l'accueil...

Au niveau national, des premiers pas de rapprochement ont déjà été effectués. Certaines charges, pouvant être considérées communes aux deux activités, ont été au fil du temps réparties entre l'une ou l'autre des deux institutions. C'est ainsi que le DEC est entièrement porté par le CSO. D'autres charges sont déjà

assumées par les deux institutions via un service commun comme c'est le cas pour la représentation internationale.

Au niveau régional, mutualiser les moyens et faire des économies a déjà largement été entrepris. Les régions ont souvent organisé une synergie, en rassemblant les institutions dans les mêmes locaux, en mettant les moyens en commun (personnel, informatique...) et en fusionnant les organismes de formation. Cela permet de réduire le nombre total de permanents des deux maisons et d'obtenir une meilleure efficacité. Le rapprochement physique des deux institutions facilite les échanges, simplifie le fonctionnement, et réduit le montant des charges.

Deux situations sont apparues dans ce cas :

- Lorsqu'il s'agit de régions où le nombre d'inscrits à la compagnie des commissaires aux comptes est faible (150 inscrits environ), le regroupement permet à la compagnie régionale de bénéficier des fonctions support et d'encadrement de l'Ordre régional des experts-comptables. La Compagnie régionale des commissaires aux comptes est en général dotée d'un seul salarié permanent et sa taille ne lui permettrait pas de s'allouer les services d'une personne supplémentaire à temps plein.
- Les régions comportant un nombre d'inscrits CAC plus important, qui ont fait le choix d'un regroupement de locaux, disposent d'organisations respectives à chaque institution. La mise en commun de moyens se limite alors aux fonctions d'accueil. Les locaux sont clairement affectés et en règle générale dotés de restrictions d'accès. Au surplus, les locaux communs regroupent les services de l'institut régional de formation comprenant les salles de formation elles-mêmes.

Outre une mise en commun des locaux, des matériels et des organismes de formation, certains mettent en commun leur personnel (répartition du temps de travail entre les deux institutions). Ainsi, à Paris, une partie des fonctions support du secrétariat général a été mise en commun.

Si on se base sur l'exemple du CROEC/CRCC de Paris où le rapprochement géographique des deux institutions régionales a abouti à une réduction de la dépense de 10 % à un rythme de 2,5 % par an (soit 1 M€ de dépenses en moins sur un budget annuel de 12 M€), on peut anticiper, en cas de fusion, une réduction significative des frais de fonctionnement.

La fusion complète permettrait en effet d'amplifier ces avantages en réduisant le nombre d'instances collégiales (commissions et comités) et d'élus. Les économies d'échelles induites pourraient aboutir soit à une réduction des cotisations, soit à un meilleur service aux professionnels sur tous les attendus de nos responsabilités. Même dans l'hypothèse où la fusion ne réduirait pas les cotisations, le traitement d'une cotisation unique facilitera la vie des cabinets.

## 2

# COMMENT RÉALISER L'UNIFICATION DES INSTITUTIONS

## 2.1 / Les divergences réglementaires actuelles des deux professions sont surmontables au sein d'une même institution

### 2.1.1 / La distinction juridique actuelle des institutions

La dualité actuelle des instances est ancrée dans les textes.

**Concernant les commissaires aux comptes**, la Compagnie est créée par l'article L.821-6<sup>8</sup> du code de commerce. Son organisation est définie aux articles R 821-41 et suivants du code de commerce. La Compagnie nationale des commissaires aux comptes est un établissement d'utilité publique<sup>9</sup>.

Les Compagnies régionales de commissaires aux comptes ont la personnalité morale et sont constituées par ressort de Cour d'appel<sup>10</sup> (33 CRCC actuellement). Des regroupements peuvent être effectués par le Garde des Sceaux sur proposition de la CNCC et après consultation des CRCC intéressées. L'implantation des CRCC ne recoupe en général pas celle des CROEC.

8 - Article L 821-6 : « Il est institué auprès du Garde des Sceaux, ministre de la Justice, une Compagnie nationale des commissaires aux comptes, établissement d'utilité publique doté de la personnalité morale, chargée de représenter la profession de commissaire aux comptes auprès des pouvoirs publics (...)».

9 - Selon la doctrine, un établissement d'utilité publique est : « *une personne morale de droit privé qui, tout en bénéficiant de privilèges attachés à la reconnaissance d'utilité publique se distingue de l'établissement public, outre ses origines et la nature de ses activités par le fait qu'elle ne peut pas mettre en œuvre des prérogatives de puissance publique* » (Gérard Cornu).

10 - Article L.821-6 du code de commerce.

**Concernant les experts-comptables**, la régulation de la profession est confiée par l'article 1<sup>er</sup> de l'ordonnance de 1945, au Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, dont le siège est à Paris. Il s'agit d'une personne morale de droit privé ayant une mission de service public. Il appartient à la catégorie des entités dites « sui generis ».

L'article 28 de l'ordonnance de 1945 prévoit l'existence des Conseils régionaux de l'Ordre des experts-comptables. Ces derniers sont au nombre de un par circonscription régionale déterminée par arrêté du ministre chargé de l'économie (23 CROEC actuellement).

## **2.1.2 / Les points communs sont nombreux et les différences surmontables**

Les activités d'expertise comptable et de commissariat aux comptes sont toutes deux réglementées. La loi et les décrets subséquents organisent leur condition d'accès et d'exercice.

On constate aujourd'hui que la réglementation converge sensiblement sur les conditions d'exercice des deux professions. Ainsi, les conditions liées à la formation initiale et à la moralité sont largement interconnectées dans le cadre de l'accès aux deux activités.

### **2.1.2.1 / Le diplôme d'expertise comptable est le point d'entrée principal de ces deux activités**

Le diplôme d'expertise comptable est le point d'entrée principal de ces deux activités, même si l'une et l'autre connaissent également des modalités d'accès spécifiques.

Ainsi, l'article L.822-1-1 6° du code de commerce ajoute pour le commissariat aux comptes la nécessité d'avoir suivi un stage

d'une durée satisfaisante fixée par voie réglementaire. Le diplôme d'expertise comptable vient d'être réformé pour répondre à cette exigence.

### 2.1.2.2 / Les conditions d'exercice

Les conditions d'exercice sont également parallèles et impliquent le respect :

- d'un code de déontologie approuvé par décret en Conseil d'État,
- de normes d'exercice agréées par les pouvoirs publics.

La réglementation insiste, par le biais de ces deux sources de droit respectives mais également par l'intermédiaire de règles d'incompatibilité propres, sur le respect du principe d'indépendance<sup>11</sup> qui est la clef de voûte de ces deux activités. Cette indépendance permet d'assurer la fiabilité, la transparence et la sincérité de l'information financière et donc la confiance des différents acteurs du marché.

Le commissaire aux comptes a une obligation de formation continue de 120 heures sur trois ans. L'expert-comptable a la même obligation de formation conformément à la norme IFAC (IES7) et au code<sup>12</sup>.

L'expert-comptable<sup>13</sup> comme le commissaire aux comptes<sup>14</sup> sont soumis au secret professionnel, ce dernier en étant plus facilement délié dans des conditions fixées par la loi.

---

11 - Article L822-10 et 11 du code de commerce. Article 22 de l'Ordonnance du 19 septembre 1945.

12 - Articles 5 et 8 du code de déontologie.

13 - Article 21 de l'Ordonnance précitée.

14 - Article L.822-15 du code de commerce.

Les deux activités sont soumises à des contrôles de qualité réguliers assumés, en règle générale, par des consœurs et des confrères<sup>15</sup>.

### 2.1.2.3 / L'inscription et la discipline

Pour l'inscription, l'une et l'autre activité répondent à un régime d'autorisation d'exercice validée par une autorité déléguée à cet effet par le législateur. L'autorité d'inscription est différente mais selon des modalités proches. Dans le cadre de l'expertise comptable, la décision d'inscription au tableau est prise par le comité du Tableau du Conseil régional de l'Ordre<sup>16</sup>. Dans le cadre du commissariat aux comptes, la décision d'inscription sur la liste est prise par la commission régionale d'inscription qui est établie au siège de chaque Cour d'appel<sup>17</sup>.

Pour la discipline, les deux activités sont sous la surveillance disciplinaire d'un organe dédié à cet effet.

**Côté commissariat aux comptes<sup>18</sup>**, la chambre régionale d'inscription constituée en chambre régionale de discipline peut être saisie jusqu'à présent par le Garde des Sceaux, le procureur de la République, le président de la CNCC ou de la CRCC.

---

15 - Pour les commissaires aux comptes, conformément à l'article L.821-1 du Code de commerce, le H3C est chargé de superviser l'ensemble des contrôles périodiques, qui sont distincts selon la directive européenne selon que les cabinets détiennent ou non des mandats d'entités d'intérêt public et d'émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi.

Concernant l'expertise comptable, le contrôle de qualité est organisé par le décret du 14 février 1986 et le titre IV du règlement intérieur de l'Ordre qui donne compétence aux Conseils régionaux de l'Ordre pour diligenter les contrôles avec pour mission conférée au Conseil supérieur d'harmoniser les modalités dudit contrôle.

16 - Articles 40 et 41 de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

17 - Article L.822-2 du code de commerce.

18 - Article L822-7 code précité.



Cette chambre est constituée de magistrats et personnes extérieures non membres de la profession (6 membres) et d'un membre élu de la CRCC. Les sanctions peuvent aller du blâme à la radiation de la liste<sup>19</sup>.

**Côté expertise comptable**, la discipline est assurée en première instance par une chambre régionale de discipline présidée par un magistrat désigné par le premier président de la Cour d'Appel, assisté de deux membres élus du conseil régional de l'Ordre<sup>20</sup>. Les sanctions peuvent aller de la réprimande à la radiation définitive<sup>21</sup>.

En raison du cadre imposé par la huitième directive pour les CAC, la structure unique ne supprimerait pas l'existence de deux tableaux et de deux régimes disciplinaires distincts.

#### 2.1.2.4 / La convergence des normes

Les exigences communes entre les deux corpus de normes sont très nombreuses. Les règles de comportement (indépendance, éthique, confraternité...) des deux professions sont «quasi-similaires».

Il en est de même pour leurs normes de travail et de rapports : de l'acceptation de la mission à l'utilisation des travaux d'un autre professionnel en passant par les honoraires, la lettre de mission et la documentation des travaux. Les concordances sont nombreuses, que ce soit au niveau des règles comportementales ou de travail. Les normes des deux professions sont cohérentes et complémentaires. Un cabinet qui respecte les nouvelles NP [normes professionnelles de l'expert-comptable] et NEP [normes

---

19 - Article L. 822-8 code précité.

20 - Article 49 ordonnance précité.

21 - Article 53 ordonnance précité.

d'exercice professionnel du CAC] répond par exemple à 80 % des exigences de la norme ISO 9001.

Les normes des deux professions résultent en effet de la transposition des normes internationales élaborées par une organisation internationale unique, l'IFAC<sup>22</sup>.

Seules quelques divergences normatives minimales peuvent être relevées, comme par exemple la mission d'examen limité des comptes pour laquelle le périmètre du CAC est plus large que pour l'expert-comptable et la formulation de la conclusion différente.

### 2.1.2.5 / Le financement des deux institutions

Dans les deux professions, ce sont les entités locales (conseils régionaux et compagnies régionales) qui fixent le montant et recouvrent les cotisations<sup>23</sup>. Même si les modalités de calcul des cotisations sont différentes, il serait possible de créer un service commun de recouvrement des cotisations, notamment par voie dématérialisée.

**Concernant l'activité d'expertise comptable**, ce sont les conseils régionaux de l'Ordre des experts-comptables qui fixent le montant et recouvrent les cotisations pour couvrir les frais de fonctionnement administratif de l'Ordre, ainsi que les contributions dues par les associations de gestion et de comptabilité. Les bases de calcul sont déterminées dans le règlement intérieur du CSOEC<sup>24</sup>. Outre la partie fixe commune aux deux activités, la partie proportionnelle est calculée en fonction de l'effectif, et à courte échéance du chiffre d'affaires de l'activité.

---

22 - International federation of accountants.

23 - Articles 7<sup>ter</sup>, 31-7°, 42 bis de l'ordonnance de 1945 et articles L.821-6 et R.821-51 du code de commerce.

24 - articles 44 et suivants de l'ordonnance de 1945.

**Concernant l'activité de commissariat aux comptes,** les ressources de la compagnie nationale et des compagnies régionales sont constituées notamment par une cotisation annuelle à la charge des commissaires aux comptes. C'est le chiffre d'affaires qui étalonne le montant de la cotisation. Une seule cotisation globale pourra être décidée pour l'entité fusionnée.

### **2.1.2.6 / La défense de la profession**

De manière identique, le CSOEC comme la CNCC concourent à la défense de l'honneur et de l'indépendance de leurs membres et représentent leur profession devant les pouvoirs publics.

### **2.1.2.7 / Le rôle du H3C**

Comme indiqué supra, aux côtés de la CNCC, a été créé par la LSF du 1<sup>er</sup> août 2003 le H3C, qui est une autorité administrative indépendante disposant de la personnalité morale. Les prérogatives du CSOEC et de la CNCC ne sont pas les mêmes du fait de l'existence du H3C.

Il n'existe pas de symétrie parfaite entre les deux systèmes de régulation puisque d'un côté, l'harmonisation de l'application des règles de discipline, d'inscription et de contrôle est dévolue au CSOEC, et de l'autre, c'est le H3C qui assure cette mission. Le CSOEC, notamment au niveau de l'inscription et de la discipline, possède certaines compétences qui relèvent du H3C pour le commissariat aux comptes. Dans une entité fusionnée, la régulation de chaque profession resterait dans le schéma actuel.

Cette particularité peut parfaitement être gérée au sein d'une même institution comme c'est le cas chez nos homologues étrangers lorsque leur institution est commune. Ils sont en effet

soumis à exactement la même réglementation européenne des commissaires aux comptes qu'en France.

## **2.2 / La forme juridique de la nouvelle institution**

La fusion des deux institutions soulèvera certaines questions qui devront le moment venu être abordées sans tabou :

- les règles d'élection et de gouvernance : comment sont élus les représentants des deux activités ? Comment assure-t-on la représentation équitable des deux activités ? (par collège ?...) ;
- la création de tableaux de spécialités (ou de fonctions), à l'instar des instituts anglais, néerlandais, américains...

En effet, si les fondamentaux des deux professions sont proches, en termes de valeurs et de cadres normatifs, il n'en reste pas moins que la différenciation des métiers et des marchés conduit à une différenciation des approches commerciales.

Il convient d'examiner les modalités possibles de regroupement de nos institutions, en partant des plus informelles et minimales pour aller jusqu'à celles qui sont les plus organisées et complètes.

### **2.2.1 / 1<sup>ère</sup> hypothèse : la simple réunion des deux institutions dans les mêmes locaux**

Comme indiqué plus haut, un certain nombre de régions a fait le choix de regrouper au sein de locaux communs l'Ordre régional des experts-comptables et la Compagnie régionale des commissaires aux comptes.

Si on généralisait ces expériences et qu'on l'étendait au niveau national à Paris, la situation ne différerait pas radicalement de celle d'aujourd'hui. Tout en laissant à chaque institution une compétence propre, correspondant à des activités de statut juridique différent, leurs interventions seraient simplement mieux coordonnées, unifiées même, dans les domaines qui s'y prêtent.

Pour la gestion commune, seraient mis en place :

- un comité confédéral paritaire qui réunirait les deux organes exécutifs. La commission nationale créée par le décret du 3 juillet 1985 devait déjà répondre à cet objectif mais elle n'a jamais fonctionné de manière satisfaisante ;
- des commissions communes, telles celles déjà créées pour la formation et les relations internationales ;
- des assemblées régionales et nationales communes ;
- la participation réciproque à des organes d'études (commissions des études comptables, juridiques, diligences).

Nul besoin d'un texte législatif ou réglementaire pour mener et développer de telles actions. La contrepartie de cette absence de formalisme serait que la bonne application de la réforme serait fonction du degré d'adhésion aléatoire des parties intéressées. Par ailleurs, si cette hypothèse constitue un progrès par rapport à la situation actuelle, elle n'est pas du tout à la hauteur des enjeux, notamment économiques, évoqués précédemment.

## **2.2.2 / 2<sup>ème</sup> hypothèse : La création d'une structure de moyens**

Pour des professions libérales, il semble naturel de se tourner vers les formes juridiques de groupements de moyens qui leur sont ouvertes spécifiquement par la loi. Le principe fondamental des groupements de moyens repose sur l'indépendance des membres en termes de responsabilité. Il s'agit de partager des dépenses et non pas des recettes (honoraires en cabinet, cotisations ici).

Il existe plusieurs types de groupements de moyens de professions libérales. La principale distinction porte sur la présence ou l'absence de personnalité morale du groupement. Parmi les groupements avec personnalité morale, on peut citer la société civile de moyens (S.C.M.) et le groupement d'intérêt économique (G.I.E.). Pour les groupements sans personnalité morale, on peut citer le groupement de frais et le groupement de collaboration.

Pour l'institution commune des CAC et des EC, la mise en commun des moyens pourrait s'inspirer, selon le niveau de volontarisme choisi, soit du régime juridique de la société civile de moyens, plus contraignant, soit du groupement de frais plus souple.

### **2.2.2.1 / La société civile de moyens**

La société civile de moyens a pour objet la fourniture de moyens matériels (locaux, personnel, matériel) à ses membres, afin de faciliter l'exercice de leur profession.

Le CSOEC et la CNCC sont des personnes morales soumises au droit privé. Même si la CNCC est reconnue d'utilité publique, une mise en commun de moyens ne semble pas poser de diffi-

culté. Dans le cadre de la société civile de moyens, le législateur confie, sauf mention contraire des statuts, le pouvoir de décision à tous les membres de la société. Il conviendrait donc d'élaborer un texte prévoyant la composition de la nouvelle structure, son financement et les modalités de prise de décision, qu'il faudrait sans doute pour plus d'efficacité, confier à certains représentants des deux institutions.

Dans le modèle de la société civile de moyens, les associés restent par ailleurs indépendants. Le CSOEC et la CNCC seraient donc toujours, pour les moyens non mis en commun, autonomes l'un de l'autre.

Dans l'objectif d'une mise en commun des moyens, il pourrait être envisagé un partage :

- **Des locaux et des moyens matériels** permettant aux salariés d'exécuter leurs tâches. Ce partage ne nécessite aucune modification textuelle.
- **Des salariés.** Ils pourraient également faire l'objet d'une mise en commun. (Cf. comme à la DIPAC au titre de l'activité internationale des deux institutions nationales). Il faudrait dans cette dernière hypothèse une simple modification légère de l'arrêté fixant le règlement intérieur des experts-comptables. Son article 56 prévoit en effet que c'est le personnel du Conseil Supérieur qui assure le fonctionnement administratif du Comité national du tableau et de la Chambre nationale de discipline ; ce qui pourrait ne plus être exclusivement le cas dans une société civile de moyens.
- **Des commissions.** Afin de mener au quotidien, l'exercice de leurs missions, les Ordres ont institué diverses commissions politiques. Ces commissions peuvent être qualifiées de

moyens d'exercice de la profession, et donc être mises en commun. Il conviendrait dans ce cas cependant de modifier certains textes réglementaires qui organisent l'existence de ces commissions<sup>25</sup>.

Il serait également opportun pour les deux ordres de mettre en commun les moyens au plan régional comme cela est le cas dans certaines régions.

Le nombre des CRCC et le nombre des CROEC sont actuellement différents mais il serait possible sans trop de difficulté, en vertu de l'article L 821-6 du code de commerce, de prévoir un regroupement des CRCC pour se caler sur la carte plus restreinte des CROEC (23 CROEC contre 33 CRCC). Les personnels et les locaux seraient ainsi regroupés.

### **2.2.2.2 / Le « contrat d'exercice en commun »**

Le groupement dit « contrat d'exercice en commun » est également connu sous d'autres dénominations : « groupement de frais », « contrat d'exercice à frais communs », « cabinet de groupe » ou « cabinet à frais communs ». Ce contrat s'apparente à une société civile de moyens en ce qu'il facilite l'exercice de la profession en prévoyant la mise en commun de moyens en matériel. Il est organisé à partir d'une convention écrite conclue entre les deux institutions de manière très précise en prévoyant très clairement les conditions de « répartition des charges ». Cette solution n'implique pas l'obligation de créer une structure juridique particulière entre les deux institutions, et à ce titre offre une plus grande souplesse. On évoque souvent la notion de « groupement non formalisé ».

---

25 - Pour les commissaires aux comptes, il s'agit de l'article R 821-46 du code de commerce. Les commissions du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables sont organisées par les articles 19 et suivants du Décret n° 96-764 du 2 septembre 1996 relatif aux élections et à la composition des instances ordinales des experts-comptables ainsi que par le règlement intérieur.



L'article 261 B du CGI prévoit une exonération particulière des services rendus par les groupements à leur membres exonérés de TVA comme c'est le cas au CSOEC et à la CNCC relevant de la taxe sur les salaires.

La mise en œuvre de l'article 261 B permettait de continuer à bénéficier de l'exonération de TVA pour les « paiements des charges » supportées par chacun des deux organismes au titre de la gestion des services généraux et les prestations de services rendues à leurs membres (ce qui implique de ne pas retenir les structures existantes des deux institutions vendant des prestations : formation, congrès par exemple...).

Les organismes susceptibles de bénéficier de l'exonération sont « les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la TVA ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti ».

Cette hypothèse offre des perspectives en termes de mise en commun des ressources et donc incidemment de baisse de charges mais là encore ne permettrait pas de conduire résolument vers un développement des métiers de l'audit et de l'expertise.

### **2.2.3 / 3<sup>ème</sup> hypothèse : un syndicat ou une fédération.**

Plutôt que la fusion pure et simple, il pourrait être envisagé la création d'un syndicat ou d'une fédération coiffant les deux institutions qui conserveraient chacune par ailleurs leur identité et leur personnalité juridique propre.

Ce syndicat ou fédération jouirait des compétences et des ressources afférentes concédées par les deux institutions : promotion et défense de la profession comptable (c'est-à-dire les

relations institutionnelles avec les pouvoirs publics), la communication, la recherche et le développement de la formation, etc... et les autres fonctions des institutions liées au seul exercice des obligations réglementaires (liste ou tableau, discipline et contrôle d'activité) resteraient séparées.

Ce transfert s'opèrerait également au niveau local et les conseils et compagnies régionales seraient implantés dans des locaux communs sous l'égide de cette structure. Il offrirait également une grande souplesse dans la gestion des moyens mis en commun, puisque les acteurs de ce rapprochement seraient totalement libres dans le choix des moyens à partager.

La structure nationale serait gouvernée par un secrétariat composé de droit des présidents élus du Conseil supérieur et de la Compagnie nationale et des présidents nationaux des syndicats. Ils éliraient le président. De même pour les secrétariats régionaux de la structure.

Cette solution permettrait à la profession comptable de retrouver : une représentation unique, des initiatives, une créativité, et de vrais moyens de défense qui lui font défaut actuellement. La création d'une fédération aurait l'avantage de maintenir séparées les deux institutions identifiées, et ainsi de permettre une image plus claire de leur différenciation.

Ce montage permettrait d'éviter une refonte totale des textes légaux et réglementaires régissant les professions, bien qu'une adaptation a minima soit certainement nécessaire, ne serait-ce que pour donner une base juridique à cette fédération (reconnaissance d'utilité publique) et pour adapter les règles de fonctionnement et de compétence des instances régulatrices.

De plus, il offrirait l'avantage de préserver l'autonomie des institutions et l'indépendance des deux activités qui, bien que parfois similaires, peuvent recouper des réalités différentes.

Nos collègues nordiques se sont réunis dans une telle fédération. Ils disposent à la fois d'un président de la fédération et d'un secrétaire général de la fédération. Chaque institut national garde ses prérogatives. Cette fédération, membre de l'IFAC et de la FEE, y représente les professionnels danois, finlandais, islandais, norvégiens et suédois.

Malgré ces avantages, cette option n'est pas celle qui est mise en avant dans le présent livre blanc car elle pose plus de problèmes qu'elle n'en résout :

- Ce transfert de pouvoir au détriment des institutions et au profit de la fédération aurait vraisemblablement comme conséquences des conflits de périmètre et de personnes, une dilution du pouvoir de décision, voire une complexification car il faudra, sur tous les sujets, arriver à un accord.
- La constitution d'une nouvelle structure ne pourra que conduire à des coûts supplémentaires.
- La véritable difficulté pour cette hypothèse serait la représentation auprès des autorités publiques qui ne progresserait guère. La création d'une fédération n'améliorerait pas la lisibilité de notre profession puisque l'on passerait de deux à trois acteurs : la fédération, le CSOEC et la CNCC.

#### **2.2.4 / 4<sup>ème</sup> hypothèse : une véritable fusion**

Cette solution est la plus ambitieuse. Elle nécessite une re-fonte en profondeur de nos textes fondateurs, à l'occasion d'un

projet de loi consacré largement à nos professions. L'ensemble des textes régissant nos professions seraient intégrés au code de commerce (Titre II du Livre VII), réalisant la codification jamais réalisée de l'ordonnance de 1945. L'absence de codification des règles régissant les experts-comptables est dérogatoire de la tradition juridique française. La codification des textes ayant plusieurs décennies d'ancienneté est, en effet, une règle forte de notre droit français afin de faciliter l'accès des personnes au droit.

Un travail de toilettage juridique devrait être réalisé par le législateur afin de :

- créer la nouvelle institution, au niveau national et régional,
- supprimer les dispositions de l'ordonnance et du code de commerce présentant les instances nationales et régionales de l'Ordre et de la Compagnie,
- mettre en facteur commun toutes les dispositions calquées, quitte à prévoir des dispositions spécifiques sur tel ou tel point (exercice illégal, discipline, tableau, incompatibilités, éthique,...),
- maintenir en les renumérotant toutes les dispositions des deux textes comportant des dispositions vraiment spécifiques (missions, accès aux professions, centres de gestion agréés, co-commissariat,...).

Ce travail ne poserait aucune difficulté à l'administration et au législateur car ils sont habitués à le faire chaque année lorsqu'ils fusionnent des établissements publics. Le Conseil d'État apporte, en la matière, un soutien de grande qualité.

La réécriture des deux textes fondateurs se ferait sous le principe d'inversion de charge de la preuve : toute disposition

des deux textes est mise en commun sauf s'il existe une différence substantielle dans la rédaction actuelle justifiant le maintien de deux dispositions différentes pour les deux professions. Des exemples sont donnés en annexe 2 de cette méthodologie de codification de nos deux textes fondateurs.

Cette hypothèse est celle privilégiée par ECF car elle permet de donner un véritable nouvel élan à nos professions. Elle permettrait de traiter également de sujets toujours restés en suspens comme la création d'un tableau des experts-comptables en entreprises qui accroîtrait le poids de notre profession. Elle ferait émerger une seule équipe de gouvernance au niveau national comme au niveau régional au lieu de doubler les élus comme aujourd'hui. Elle mettrait un arrêt définitif aux rivalités entre les deux institutions qui ont pu exister dans l'histoire de nos professions.

Pour son découpage territorial, l'institution épouserait les régions administratives. Concernant le problème des responsabilités des Cours d'Appel à l'égard de la profession de CAC (inscription et disciplinaire), les futures institutions régionales pourront parfaitement gérer le relationnel avec plusieurs Cours d'appel. Rien n'empêche qu'il y ait à la fois des institutions régionales unifiées et le maintien de l'inscription des CAC auprès d'une Cour d'Appel. La loi donnerait pouvoir à une nouvelle institution de gérer les tableaux et d'assurer la discipline. Cependant la présidence des comités régionaux et nationaux des tableaux ainsi que des chambres régionales et nationales de discipline resterait confiée à des magistrats.

Les conseillers régionaux pourraient être élus pour trois ans. Chaque professionnel inscrit à l'un des tableaux élirait les représentants de son tableau d'appartenance. Le nombre de conseillers régionaux varierait en fonction des effectifs de la

région. Le conseil national de l'institution serait composé des présidents des conseils régionaux et de membres élus pour trois ans au suffrage direct sur la base d'un scrutin de listes par tableau. Électoralement, cela signifierait qu'en 2020, il n'y aurait qu'une seule élection régionale pour les deux professions.

## 2.3 / Les services qui seraient mis en commun après la fusion

La plupart des sujets structurants pour les CAC et les EC devrait être traitée conjointement afin que le personnel et les élus de la nouvelle profession, servent un même objectif : le développement, la croissance et la pérennité de notre profession.

- > Les missions de l'institution nationale concerneraient :
  - **Discipline et qualité** : surveillance du bon exercice de la profession, organiser le contrôle qualité ;
  - **International** : représentation auprès des instances internationales ;
  - **Droit et normes comptables** : harmonisation des positions ;
  - **Juridique** : mise en commun du service juridique ;
  - **Code** : préparer le code de déontologie et harmoniser les normes d'exercice professionnel ;
  - **Communication** : web service ;
  - **Documentation** et information sur les professions ;

- **Gestion de l'institution commune et fonction support** : assurer le fonctionnement financier et administratif, gestion des locaux, informatique et bureautique interne, ressources humaines, secrétariat / accueil ;
  - **Dématérialisation** : applications et réseaux informatiques externes pour la profession (Jedeclare.com,...) ;
  - **Représentation** de la profession auprès des pouvoirs publics, défense de l'indépendance et de l'honneur de la profession ;
  - **Qualification d'accès et formation** : surveiller les conditions d'accès et d'exercice des deux activités : certificat d'aptitude aux fonctions de CAC, diplôme d'expertise comptable, sans éluder les modalités adjacentes (article 7 bis...), définir les règles du stage, perfectionnement des professionnels ;
  - **Qualité** : mise en commun et harmonisation des contrôles ;
  - **Cotisations** : recouvrement / interface d'inscription et de paiement
- > Les missions de l'institution régionale concerneraient :
- la surveillance dans sa circonscription de l'exercice de la profession ;
  - la défense des intérêts matériels de l'institution ; la représentation de l'institution dans sa circonscription dans tous les actes de la vie civile ;
  - la prévention et la conciliation de toutes contestations ou conflits d'ordre professionnel ;

- les demandes d'inscription aux différents tableaux (sachant que les tableaux seraient nationaux) ;
- la surveillance et le contrôle des stages ;
- le contrôle qualité, en relation avec le H3C pour les CAC.

## 2.4 / La question de la tutelle

La question de la tutelle se pose même en dehors de celle de la fusion. La question est délicate, chacune des deux tutelles - Finances et Justice - est très attachée à cette prérogative.

Pour les experts-comptables, le ministre de tutelle est celui chargé du Budget rattaché souvent au ministre chargé de l'Économie. Cette tutelle se matérialise par la présence d'un commissaire du gouvernement lors des sessions régionales et nationales.

Les commissaires aux comptes dépendent, de leur côté, du ministre de la Justice. Cette tutelle se manifeste par les divers pouvoirs de nomination, notamment dans le cadre du H3C et de la présence auprès de celui-ci d'un commissaire du gouvernement. Il n'est pas correct d'utiliser le terme de tutelle pour la Compagnie qui n'est « que placée auprès » du Garde des Sceaux. Mais le lien avec la Chancellerie est si fort que le mot reflète une certaine réalité. Dès l'origine, c'est-à-dire la loi de 1969, la Chancellerie tenait à conserver une forme d'autorité sur la profession de commissaire aux comptes qui a permis au pouvoir judiciaire d'élargir sa compétence au domaine économique qui lui était largement étranger.

La situation évolue progressivement au détriment de la Chancellerie et au profit, comme nous l'avons vu supra, du H3C, autorité administrative indépendante, mais aussi du ministère de



l'Économie qui occupe dorénavant une place de première importance dans la gestion des CAC. Ainsi, les deux derniers textes qui ont modifié et bouleversé la mission du commissaire aux comptes sont tous deux issus de Bercy : la loi de sécurité financière en 2003, et la loi de modernisation de l'économie en 2008. Il y a une volonté manifeste du ministère de l'Économie de piloter les évolutions fondamentales de l'exercice de la profession des commissaires aux comptes. Un représentant du ministre chargé de l'économie est désigné par ailleurs dans les commissions régionales d'inscription et de discipline des commissaires aux comptes.

Culturellement, le ministère de l'Économie a une sensibilité aux problématiques économiques de croissance, de développement du chiffre d'affaires et de rentabilité. À l'inverse, la Chancellerie est plus sensible au respect de la norme juridique. Lorsque le premier réglemente une profession, il prend plus ou moins en compte la nécessité de ne pas entraver son développement. Lorsque c'est la deuxième qui intervient, elle veille prioritairement à ce que tout soit fait pour éviter les malversations. Ainsi, contrairement à ses homologues étrangers, la loi de 1969 se caractérise par la création de délits spécifiques (non révélation des faits délictueux et confirmation d'information mensongère). C'est pourquoi, la France est l'un des très rares pays où la profession des commissaires aux comptes ne soit pas placée sous le contrôle du ministère de l'Économie.

Malgré ces grignotages de son pouvoir, le Garde des Sceaux, ministre de la Justice s'est toujours opposé à perdre ce pouvoir conquis difficilement à la fin des années 1960.

La formule la plus appropriée qui éviterait un affrontement politique fort avec le monde judiciaire serait une double tutelle, comme c'est le cas pour de nombreux organismes, notamment les établissements publics de l'État. Une instance unique, avec

deux branches d'activité pourrait voir chacune de ces branches placée sous une tutelle différente. Ainsi, OSEO est placé sous la double tutelle du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie et de celui de l'Enseignement supérieur et de la Recherche. L'ADEME est placée sous une triple tutelle : les deux mêmes qu'OSEO, plus le ministère de l'Écologie, du Développement durable, des Transports et du Logement. La branche famille de la sécurité sociale est placée sous la double tutelle du ministère de la Sécurité sociale et du ministère du Budget.

## CONCLUSION

En proposant cette fusion des institutions, ECF souhaite que les instances nationales soient le reflet des cabinets eux-mêmes qui gèrent au quotidien avec efficacité au sein d'une même personnalité morale leurs deux missions de commissaire aux comptes et d'expert-comptable.

Ceux qui sont favorables à des cabinets mixtes, qui exercent l'expertise comptable et le commissariat aux comptes, ne peuvent pas être opposés à un projet d'instance mixte. Vouloir maintenir deux instances distinctes conduirait à terme à séparer les deux exercices au sein des cabinets, diviserait la profession, nous rendrait peu à peu inaudibles pour les jeunes et les pouvoirs publics, nous isolerait des mutations des professions du chiffre dans les autres pays et nous ferait rater le coche de l'économie mondialisée.

Pour rester une profession moderne, au cœur de l'économie française et peser sur notre destin, nous devons nous unir.

# ANNEXES

## Annexe n° 1 - L'extension des prérogatives du H3C dans l'ordonnance de transposition de la directive Audit

L'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes publiée au Journal Officiel du 18 mars 2016 est représentative d'une extension des prérogatives de l'autorité de supervision. Le texte confie au H3C la quasi-totalité de la gestion de la profession. Il y est prévu que le H3C devienne l'organe de décision ou de référence pour la quasi-totalité des missions de gestion de la profession.

- La surveillance du marché de la certification de l'ensemble des EIP et plus seulement le contrôle qualité des marchés financiers comme auparavant.
- Le contrôle qualité et la discipline. De façon exceptionnelle, et sur agrément auprès du Gouvernement, le H3C pourrait se faire assister pour les mandats non EIP.
- L'inscription et la tenue de la liste des CAC (avec faculté de délégation à la CNCC dans le cadre d'une convention homologuée par arrêté du ministre de la Justice).
- L'élaboration et le respect des normes relatives à la déontologie, au contrôle interne de qualité et à la mission (NEP). Dans le projet d'article L 821-14, le H3C peut adopter des normes de sa propre initiative ou à la demande du ministère de la Justice, de l'AMF, de l'ACPR ou de la CNCC.

- Le cadre des activités de formation continue et le respect des obligations (avec faculté de délégation à la CNCC dans le cadre d'une convention homologuée par arrêté du ministre de la justice).
- Le cadre et les orientations des contrôles qualité avec une faculté de délégation (pas de changement par rapport au précédent texte sur ce point).
- Les sanctions à l'encontre des professionnels qui ne respectent pas les règles ainsi qu'à l'encontre de ceux qui usurperaient le titre de CAC.
- L'instance d'appel pour les décisions des commissions régionales en matière de contentieux des honoraires.
- Les relations avec ses homologues européens.
- Les contrôles : les CRCC perdent le pouvoir de diligenter des contrôles occasionnels (comme par exemple dans le cas des demandes de maître de stage quand le confrère n'a pas encore été contrôlé). Lorsqu'ils concernent des mandats EIP, les contrôles sont effectués par des contrôleurs du H3C, avec le concours de l'Autorité des marchés financiers ou de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution. Pour les autres mandats, les contrôles peuvent être effectués par des contrôleurs H3C, ou être délégués par le H3C à la CNCC ou aux CRCC, en application d'une convention homologuée par arrêté du ministre de la Justice.
- Les enquêtes. L'extension des pouvoirs d'enquête et de sanctions du H3C aux entreprises non EIP va au-delà des exigences de la directive européenne. Un service d'enquête et un rapporteur général nommé par décret (pour 6 ans)

sont créés au sein du H3C. Le rapporteur général nomme à son tour les enquêteurs qui feront les enquêtes prévues par le règlement européen.

La composition du H3C change, et passe à 10 membres. Les trois anciens CAC ne deviennent plus qu'un seul ancien CAC.

## **Annexe n° 2 - Exemples de fusion-codification à droit constant de l'ordonnance de 1945 et des articles du code de commerce concernant les CAC**

### **Exemple de fusion d'un article portant un sens similaire pour les EC et les CAC : la condition d'exercice**

L'article L820-2 du code de commerce « Nul ne peut se prévaloir du titre de commissaire aux comptes s'il ne remplit pas les conditions visées aux dispositions du présent titre » et l'article 3 de l'ordonnance « Nul ne peut porter le titre d'expert-comptable ni en exercer la profession s'il n'est inscrit au tableau de l'ordre. Pour être inscrit au tableau de l'ordre en qualité d'expert-comptable, il faut jouir de ses droits civils, n'avoir subi aucune condamnation, être titulaire du diplôme français d'expertise comptable, présenter les garanties de moralité jugées nécessaires par le conseil de l'ordre. » seraient remplacés par un article unique placé dans le code de commerce et qui pourrait être ainsi rédigé « Nul ne peut se prévaloir des titres de commissaire aux comptes et d'expert-comptable s'il ne remplit pas les conditions visées aux dispositions du présent titre » (les conditions d'honorabilité et de de diplôme étant reprise et fusionné dans les autres articles du titre II du livre VII du code de commerce).

## Exemple de maintien de deux articles distincts lorsque les dispositions actuelles concernant les CAC dans le code de commerce et celles concernant les EC dans l'ordonnance ne sont pas compatibles

Intégrés chacun dans le futur dans le code de commerce, les articles actuels de l'ordonnance et du code de commerce consacrés à l'inscription et à la discipline ne pourraient pas être fusionnés et devraient rester différents. La réforme ne porterait pas atteinte à l'existence de tableaux CAC et EC spécifiques rattachés chacun à leurs propres règles et à leurs propres tutelles. Ainsi l'article L822-2 du code de commerce qui dispose « Une commission régionale d'inscription est établie au siège de chaque Cour d'appel. ... Chaque commission régionale d'inscription est composée de ... » et l'article 40 de l'ordonnance qui dispose que « Le conseil régional dresse un tableau des personnes physiques et morales et des succursales établies dans sa circonscription qui, remplissant les conditions imposées par les lois et règlements, sont admises à exercer la profession d'expert-comptable. » ne pourraient être que partiellement fusionnés sous la forme « Une commission régionale d'inscription des commissaires aux comptes et une commission régionale d'inscription des experts-comptables sont établies dans chaque institution régionale de la profession comptable. Viendraient ensuite les articles précisant : « la commission régionale d'inscription des commissaires aux comptes est composée de ... » ; « la commission régionale d'inscription des experts-comptables est composée de ... ».



Une association d'Experts-Comptables



**EXPERT COMPTABLE, EXPERT SOCIAL.**

pour le développement de nos missions sociales



La solution de référence  
pour le calcul des  
engagements sociaux



La réponse aux obligations  
légales de prévention des  
risques psychosociaux



L'assurance qui garantit  
les risques  
prud'homaux

**[www.fidepros.fr](http://www.fidepros.fr)**

Fidepros - Association loi 1901 - 51 rue d'Amsterdam 75008 Paris  
Fidessio - Société de courtage d'assurance ORIAS n°10054523



51, rue d'Amsterdam  
75008 Paris

Tél. : 01 47 42 08 60  
Fax : 01 47 42 37 43

[www.e-c-f.fr](http://www.e-c-f.fr)