

COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

’

Le secret professionnel du commissaire aux comptes

Octobre 2014



Le secret professionnel du commissaire aux comptes (sommaire)

- ↳ **Obligation légale : le respect du secret professionnel**
- ↳ **Caractère « absolu » du secret**
- ↳ **Etendue du secret professionnel du commissaire aux comptes**
- ↳ **Présentation du nouvel outil de synthèse relatif au secret professionnel du commissaire aux comptes**
- ↳ **Focus sur quelques exceptions légales à l'obligation de secret**
 - dans le cadre du traitement des difficultés des entreprises
 - à l'égard d'un autre professionnel
 - face aux autorités de contrôle
 - dans le cadre des procédures civiles, pénales, administratives et disciplinaires
- ↳ **Quelques cas particuliers**
- ↳ **Conclusion...**



Obligation légale au secret professionnel

Une obligation légale issue du code de commerce

- Article L.822-15 du code de commerce

« Sous réserve des dispositions de l'article L.823-12 et des dispositions législatives particulières, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions (...) ».

Une violation pénalement sanctionnée

- Article L.820-5 du code de commerce

« Les articles 226-13 et 226-14 du code pénal relatifs au secret professionnel sont applicables aux commissaires aux comptes ».

- Article 226-13 du code pénal

« La révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire (...) est punie d'un an d'emprisonnement et de 15000 euros d'amende ».



Caractère « absolu » du secret

Principe

- Le commissaire aux comptes est astreint au secret professionnel
- La levée du secret professionnel n'est possible qu'en application d'un texte législatif

Conséquences

- Impossibilité pour l'entité contrôlée de lever le secret professionnel de son commissaire aux comptes

- Arrêt de la Cour d'appel de Paris du 24 mars 2009

« Le secret professionnel imposé au commissaire aux comptes est un secret professionnel à caractère absolu dont il ne peut être délié que par une disposition législative spéciale; la société [contrôlée] n'a pas la maîtrise de ce secret et ne dispose pas du pouvoir, sauf à lui faire perdre toute portée, d'en délier la société [de commissaire aux comptes] (...) ».



Etendue du secret professionnel du commissaire aux comptes (1/2)

3 EJ 2008-100 publiée au Bulletin CNCC n°155 p. 611 Distinction dans les dossiers de travail de différents niveaux de documentation

- documentation appartenant à la société : distinction entre les documents publics et entre les documents privés
- documentation propre au commissaire aux comptes constituée de papiers de travail réalisés par le commissaire aux comptes et de documents émanant d'autres personnes et communiqués directement par ces personnes au commissaire aux comptes

• Conclusion

- Les documents publics ne sont pas couverts par le secret
- La documentation propre au commissaire aux comptes est couverte par le secret professionnel et par le secret de la correspondance
- La documentation appartenant à la société doit être demandée en priorité à la société.



Etendue du secret professionnel du commissaire aux comptes (2/2)

Une **interprétation stricte des textes** au regard des aspects pénaux (sanctions pénales) :

- Vigilance particulière du commissaire aux comptes concernant les précisions apportées par le législateur dans la rédaction des dispositions relatives au secret
- Conséquences : les textes précisent l'étendue de l'exception au principe du secret professionnel prévue par le texte déliant le commissaire aux comptes de son secret :
 - a) la simple levée du secret professionnel (échange oral d'informations) ;
 - b) la levée du secret assortie de la communication de documents ;
 - c) la levée du secret assortie d'un accès au dossier de travail.



Présentation des tableaux Secret Professionnel (1/2)

Création d'un outil de synthèse relatif au secret professionnel du commissaire aux comptes (accessible sur le portail à la rentrée 2014)

- **Objectif** : recenser les principaux cas de levée ou non du secret professionnel et la doctrine CNCC sur le sujet

Présentation de l'outil

- **Composé de 5 tableaux créés selon 5 thématiques + une note de lecture**

- Le traitement des difficultés des entreprises (violet)
- Les relations à l'égard d'un autre professionnel (bleu)

Face aux autorités de contrôle

- Dans le cadre des procédures civiles, pénales, administratives et disciplinaires (*publication à venir*)
- Les relations au sein de l'entité auditée et/ou du groupe (*publication à venir*)



Présentation des tableaux Secret Professionnel (2/2)

Présentation de l'exception au principe du secret :

- La simple levée du secret professionnel (échange oral d'informations)
- la levée du secret assortie de la communication de documents
- La levée du secret assortie d'un accès au dossier de travail

Conception dynamique des différents tableaux

- Sommaire alphabétique des interlocuteurs
- Accès direct aux textes légaux et réglementaires, aux NEP, aux réponses publiées aux Bulletins CNCC, aux avis du H3C, aux NI...
- Compilation des sources en annexe

Recensement des nouveautés législatives et des réponses de la Commission des études juridiques publiées aux Bulletins CNCC + doctrine CNCC (Ni...)

’

Focus sur quelques exceptions légales à
l’obligation de secret dans le cadre des
difficultés des entreprises



Le commissaire aux comptes et l'administrateur judiciaire (1/5)

PROCEDURES AMIABLES ET/OU COLLECTIVES CONCERNEES	LEVEE DU SECRET PROFESSIONNEL	COMMUNICATION DE DOCUMENTS	ACCES AU DOSSIER DE TRAVAIL	SOURCES
Sauvegarde	OUI <i>(si l'administrateur exerce une mission d'administration d'une personne morale en redressement judiciaire)</i>	NON	NON	Article L.622-1 du code de commerce
Redressement judiciaire	NON <i>(si l'administrateur exerce seulement une mission d'assistance à la gestion)</i>			Communication du service juridique Bull. CNCC n°153 p.40 Administrateur judiciaire mandaté par le président du TC dans le cadre d'une enquête réalisée en application de l'article L.611-2 I du code de commerce (Bull. CNCC n°163 p.604, EJ 2011-08)
Liquidation judiciaire*	OUI <i>(si mission d'administration de l'entreprise en cas de maintien de l'activité de l'entreprise)</i>	NON	NON	Articles L.641-9 et L.641-10 du code de commerce Communication du service juridique Bull. CNCC n°153 p.40



Le commissaire aux comptes et le juge-commis ou le juge commissaire (2/5)

JUGE-COMMIS	Sauvegarde	OUI <i>(seulement pour les renseignements de nature à lui donner une exacte information sur la situation économique, financière, sociale et patrimoniale du débiteur)</i>	NON	NON	Article L.621-1 3^{ème} alinéa du code de commerce
	Redressement judiciaire				Article L.621-3 sur renvoi de L.631-7 du code de commerce
	Liquidation judiciaire*				Article L.641-1 du code de commerce
JUGE-COMMISSAIRE	Sauvegarde	OUI <i>(seulement pour les renseignements de nature à lui donner une exacte information sur la situation économique, financière, sociale et patrimoniale du débiteur)</i>	NON	NON	Article L.623-2 du code de commerce
	Redressement judiciaire				Article L.631-18 du code de commerce
	Liquidation judiciaire*				Article L.623-2 du code de commerce sur renvoi de Article L.641-11 du code de commerce



Le commissaire aux comptes et l'expert judiciaire désigné par le juge-commissaire (3/5)

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES A L'EGARD DE	PROCEDURES AMIABLES ET/OU COLLECTIVES CONCERNEES	LEVEE DU SECRET PROFESSIONNEL	COMMUNICATION DE DOCUMENTS	ACCES AU DOSSIER DE TRAVAIL	SOURCES
EXPERT DESIGNE PAR LE JUGE COMMISSAIRE	Sauvegarde	NON	NON	NON	En l'absence de dispositions légales et réglementaires l'autorisant Article L.822-15 du code de commerce Bull.CNCC n°173 p.98 EJ 2013-67
	Redressement judiciaire				
	Liquidation judiciaire *				



Le commissaire aux comptes et liquidateur judiciaire (4/5)

Liquidation judiciaire*	NON <i>(sauf en cas de maintien provisoire de l'activité de l'entreprise et pour la durée de cette mission) [sinon la mission du CAC prend fin à la date du jugement ayant prononcé la liquidation judiciaire]</i>	NON	NON	Articles L.641-9 et L.641-10 du code de commerce Bull. CNCC n°145 p.161, EJ 2006-178 Lettre du Ministère de la Justice Bull. CNCC n°153 p.62
-------------------------	---	-----	-----	--



Le commissaire aux comptes et le président du tribunal de commerce ou de grande instance (5/5)

Dans le cadre de la procédure d'alerte	OUI <i>(seulement à l'égard du seul président et non à l'égard du tribunal pris dans son ensemble)</i>	NON	NON	Article L.822-15 du code de commerce Articles L.234-1 alinéas 1, 2 et 4 du code de commerce Article L.234-2 alinéas 1, 2 et 3 du code de commerce Article L.612-3 alinéas 2 et 4 du code de commerce NI III- Le commissaire aux comptes et l'alerte - Juin
Conciliation	OUI <i>(pour tout renseignement lui permettant d'apprécier la situation économique, financière, sociale et patrimoniale du débiteur et ses perspectives de règlement)</i>	NON	NON	Article L.611-6 5ème alinéa du code de commerce
Convocation par le président dans le cadre de ses attributions de prévention	OUI <i>(pour des renseignements de nature à lui donner une exacte information sur la situation économique et financière du débiteur)</i>	NON	NON	Article L.611-2 (I) alinéa 2 du code de commerce Article L.611-2-1 du code de commerce Bull. CNCC n°163 p.604, EJ 2011-08 NI III- Le commissaire aux comptes et l'alerte - Juin 2012 Communiqué de la CNCC sur les différents aspects de l'ordonnance n°2014-326 du 12 mars 2014 portant réforme de la prévention des difficultés des entreprises et des procédures collectives intéressant le commissaire aux comptes

’

Focus sur quelques exceptions légales à l’obligation de secret du commissaire aux comptes à l’égard d’un autre professionnel



Le commissaire aux comptes et les professionnels intervenant dans l'entité auditée (1/4)

PERSONNES CONCERNEES	LEVÉE DU SECRET PROFESSIONNEL	COMMUNICATION DE DOCUMENTS	ACCES AU DOSSIER DE TRAVAIL	SOURCES
Commissaire aux comptes prédécesseur à l'égard du successeur nommé	OUI	OUI	OUI	Article L. 823-3 alinéa 3 du code de commerce NEP-510 paragraphe 06 Bull.CNCC n°147 p.405 Lettre de la Chancellerie du 15 juin 2007 NI XIII - Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat - Juin 2012
Commissaire aux comptes de l'entité à l'égard de l'auditeur contractuel (ex : audit d'acquisition)	NON	NON	NON	En l'absence de dispositions légales et réglementaires autorisant En l'absence de dispositions légales et réglementaires autorisant Article L.822-15 du code de commerce
Commissaire aux comptes de l'entité à l'égard de son co-commissaire aux comptes	OUI	OUI	OUI	Article L.823-15 du code de commerce NEP-100
Commissaire aux comptes à l'égard du commissaire aux comptes en charge de la revue indépendante	OUI	OUI	OUI	Article L.822-15 du code de commerce Avis du H3C du 7 avril 2011 Bull.CNCC n°147 p.405, Lettre de la Chancellerie du 15 juin 2007



Le commissaire aux comptes et les professionnels intervenant dans l'entité auditée (2/4)

PERSONNES CONCERNEES	LEVEE DU SECRET PROFESSIONNEL	COMMUNICATION DE DOCUMENTS	ACCES AU DOSSIER DE TRAVAIL	SOURCES
Commissaire aux comptes de l'entité à l'égard de l'expert au sens de l'article L.823-13 du code de commerce	OUI	OUI	NON	Article L.823-13 du code de commerce NEP-620
Commissaire aux comptes à l'égard d'un collaborateur externe	OUI	OUI	NON	Article L.823-13 du code de commerce Avis du H3C du 24 juin 2010
Commissaire aux comptes du débiteur soumis à une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire à l'égard du commissaire aux comptes de l'administrateur judiciaire	OUI <i>(renseignements ou documents relatifs au fonctionnement des comptes bancaires ou postaux ouverts au nom du débiteur)</i>	OUI <i>(renseignements ou documents relatifs au fonctionnement des comptes bancaires ou postaux ouverts au nom du débiteur)</i>	NON	Article L. 811-11-3 du code de commerce Communication du service juridique Bull.CNCC n°153 p.40



Le commissaire aux comptes et les professionnels intervenant dans l'entité auditée (3/4)

PERSONNES CONCERNEES	LEVEE DU SECRET PROFESSIONNEL	COMMUNICATION DE DOCUMENTS	ACCES AU DOSSIER DE TRAVAIL	SOURCES
Commissaire aux comptes de l'entité absorbée à l'égard du commissaire aux comptes de l'entité absorbante	NON	NON	NON	En l'absence de dispositions légales et réglementaires l'autorisant Article L.822-15 du code de commerce Bull.CNCC n°173 p.95, EJ 2013-31



Le secret du commissaire aux comptes dans le cadre des comptes consolidés (4/4)

PERSONNES CONCERNEES	LEVÉE DU SECRET PROFESSIONNEL	COMMUNICATION DE DOCUMENTS	ACCES AU DOSSIER DE TRAVAIL	SOURCES
Commissaires aux comptes de l'entité consolidée/combinée à l'égard du commissaire aux comptes de l'entité consolidante/combinante (établissement obligatoire ou volontaire des comptes consolidés/combinés)	OUI <i>(pour les besoins de la mission légale de certification)</i>	OUI <i>(pour les besoins de la mission légale de certification)</i>	OUI <i>(pour les besoins de la mission légale de certification)</i>	Article L.822-15 alinéa 2 du code de commerce Article L.823-9 alinéa 3 du code de commerce NEP-600 Bull.CNCC n°168 p.718 et 721, EJ 2012-39 et EJ 2011-123 Bull.CNCC n°151 p.564 (contrôleurs légaux ressortissants de l'UE), EJ 2008-26 Bull.CNCC n°162 p.267 (méthode de consolidation), EJ 2010-29 Bull.CNCC n°147 p.405 Lettre de la Chancellerie du 15 juin 2007 NI XI - Le commissaire aux comptes et l'audit des comptes consolidés - octobre 2012
Commissaires aux comptes de l'entité consolidante/combinante à l'égard du commissaire aux comptes de l'entité consolidée/combinée (établissement obligatoire ou volontaire des comptes consolidés/combinés)	OUI <i>(pour les besoins de la mission légale de certification)</i>	OUI <i>(pour les besoins de la mission légale de certification)</i>	NON	Article L.822-15 alinéa 2 du code de commerce NEP-600 Bull.CNCC n°168 p.718 et 721, EJ 2012-39 et EJ 2011-123 Bull.CNCC n°151 p.564 (contrôleurs légaux ressortissants de l'UE), EJ 2008-26 Bull.CNCC n°162 p.267 (méthode de consolidation), EJ 2010-29

’

Focus sur les relations entre le
commissaire aux comptes et
les autorités de contrôle



Le commissaire aux comptes et l'Autorité des marchés financiers (AMF) (1 et 2)

» **Principe** : levée du secret professionnel du commissaire aux comptes

- 2 situations possibles
 - Commissaire aux comptes d'un émetteur
- ✓ Surveillance des informations publiées par les émetteurs
- ✓ Enquêtes
- ✓ Inspections concernant le commissaire aux comptes
- ✓ Relations entre le commissaire aux comptes et l'AMF
 - Commissaire aux comptes d'un « prestataire »
- ✓ Contrôles des prestataires de services d'investissement (PSI))
- ✓ Relations entre le commissaire aux comptes et l'AMF
- ✓ Inspections concernant le commissaire aux comptes



Le commissaire aux comptes et l'AMF (2/2)

SITUATIONS VISEES	LEVEE DU SECRET PROFESSIONNEL	COMMUNICATION DE DOCUMENTS	ACCES AU DOSSIER DE TRAVAIL	SOURCES	
<p>(*) La CNCC recommande, dans le cadre des enquêtes et des contrôles susceptibles d'être mis en œuvre par certaines autorités, de consulter, le cas échéant, un avocat spécialisé et de se reporter aux annexes du Guide Professionnel CNCC : Responsabilité civile du commissaire aux comptes, gérer son risque (mai 2011).</p>					
EMETTEURS	a) Surveillance des informations publiées par les émetteurs	OUI	OUI	NON	Article L.621-18 al.2 du code monétaire et financier
	b) Relations entre le commissaire aux comptes et l'AMF	OUI	NON <i>(sauf les documents relatifs à la procédure d'alerte visés par l'article L.621-22 IV)</i>	NON	Article L.621-22 II IV et V du code monétaire et financier Guide CAC/AMF accessible sur le portail
	c) Enquêtes (*)	OUI	OUI	NON (*) <i>(sauf en application de l'article L.621-12)</i>	Article L.621-9-3 du code monétaire et financier Article L.621-12 du code monétaire et financier Charte de l'enquête de décembre 2012
	d) Inspections concernant le commissaire aux comptes*	OUI	OUI	OUI	Article L.821-8 (sur renvoi de l'article L.821-7) du code de commerce Article L.821-12 du code de commerce Article R.821-23 du code de commerce Article R.821-24 du code de commerce Article R.823-10 du code de commerce Bull.CNCC n°136 p.726, EJ 2003-205
PRESTATAIRES	a) Contrôles (*)	OUI	OUI	NON (*)	Article L.621-9-3 du code monétaire et financier
	b) Relations entre le commissaire aux comptes et l'AMF	OUI	NON	NON	Article L.621-23 à L.621-25 du code monétaire et financier (sociétés de gestion de portefeuille, PSI, entreprises de marché intermédiaires habilitées à en vue de la consommation ou de l'administration d'instruments financiers) Article L.214-14 du code monétaire et financier (OPCVM)
	c) Inspections concernant le commissaire aux comptes*	OUI	OUI	OUI	Article L.821-8 alinéa 2 (sur renvoi de l'article L.821-7) du code de commerce Article L.821-12 du code de commerce Article R.821-23 du code de commerce Article R.821-24 du code de commerce Article R.823-10 du code de commerce Bull.CNCC n°136 p.726, EJ 2003-205

Page 1



Le commissaire aux comptes et la Cour des Comptes (1/2)

Principe : levée du secret professionnel du commissaire aux comptes

- 4 situations distinctes :
 - a) Dans le cadre des enquêtes et inspections (ex: organismes de Sécurité Sociale, EPN)
 - b) Dans le cadre de la certification des comptes du régime général de la Sécurité Sociale et des comptes combinés de chaque branche et de l'activité de recouvrement du régime général
 - c) Pour les sociétés soumises au contrôle de la Cour des comptes en application de l'article L.133-1 du code des juridictions financières
 - d) Dans le cadre du contrôle du compte emploi annuel des ressources des associations faisant appel à la générosité publique



Le commissaire aux comptes et la Cour des Comptes (2/2)

SITUATIONS VISEES	LEVEE DU SECRET PROFESSIONNEL	COMMUNICATION DE DOCUMENTS	ACCES AU DOSSIER DE TRAVAIL	SOURCES
a) dans le cadre des enquêtes et inspections (organismes de Sécurité Sociale, EPN, sociétés sous contrôle)	OUI	NON	NON	Article L.141-5 du code des juridictions financières Bull.CNCC n°112 p.625
b) dans le cadre de la certification des comptes du régime général de la Sécurité Sociale et des comptes combinés de chaque branche et de l'activité de recouvrement du régime général	OUI	OUI (pour la mission de certification des comptes de l'exercice comptable sous revue)	OUI (pour la mission de certification des comptes de l'exercice comptable sous revue)	Article LO 132-2-1 du code des juridictions financières Article L.141-3 alinéa 2 du code des juridictions financières
c) pour les sociétés soumises au contrôle de la Cour des comptes en application de l'article L.133-1 du code des juridictions financières (EPIC, entreprises et sociétés nationales, SEM, SA dont l'Etat détient une part du capital social)	OUI	OUI	OUI	Article L.141-3 alinéa 1 du code des juridictions financières Note relative à la mission du commissaire aux comptes dans les établissements publics de santé et Annexes
d) dans le cadre du contrôle du compte emploi annuel des ressources des associations faisant appel à la générosité publique	Saisine ministérielle en cours			Article L.111-8 du code des juridictions financières Article R.142-3 du code des juridictions financières



Le commissaire aux comptes face aux autorités de contrôle (1/2)

- ↳ Rappel, certaines entités auditées sont soumises au contrôle de :
- **MILOS** (jusqu'au 31/12/2014) → toute société, association, collectivité ou organisme, quel qu'en soit le statut, exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux ayant fait l'objet soit d'une subvention ou d'un prêt aidé, réglementé par l'État ou conventionné, soit d'un avantage fiscal lié à leur caractère de logement social.
 - **ANCOLS** (à compter du 01/01/2015) → (art.L.342-2 du CCH) : (...) Les organismes d'habitations à loyer modéré mentionnés à l'article L. 411-2 ; Les sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction et de gestion de logements sociaux mentionnées à l'article L. 481-1 (...).
 - **ANPEEC** → organismes collecteurs agréés, Union d'Economie Sociale du Logement (UESL), organismes soumis au contrôle des collecteurs ou de l'UESL(...).
 - **IGAS** → assure le contrôle et l'évaluation de la mise en œuvre des politiques publiques de la sécurité sociale et de la prévoyance sociale, de la protection sanitaire et sociale, du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle. Elle est en outre chargée de contrôler les associations faisant appel à la générosité du public.



Le commissaire aux comptes face aux autorités de contrôle (2/2)

COMMISSAIRE AUX COMPTES A L'EGARD DE	SITUATIONS VISEES	LEVEE DU SECRET PROFESSIONNEL	COMMUNICATION DE DOCUMENTS	ACCES AU DOSSIER DE TRAVAIL	SOURCES
<i>* La CNCC recommande, dans le cadre des enquêtes et des contrôles susceptibles d'être mis en œuvre par certaines autorités, de consulter, le cas échéant, un avocat spécialisé et de se reporter aux annexes du Guide Professionnel CNCC : Responsabilité civile du commissaire aux comptes, gérer son risque (mai 2011).</i>					
ACPR (Autorité de Contrôle Prudentiel et de Résolution)	Relations entre le commissaire aux comptes et l'ACPR	OUI	NON	NON	Art L.612-44 du code monétaire et financier
MILOS (Mission interministérielle d'inspection du logement social)	 <u>jusqu'au 31 décembre 2014</u>	NON	NON	NON	En l'absence de dispositions légales et réglementaires l'autorisant Article L.822-15 du code de commerce
ANCOLS (Agence nationale de contrôle du logement social)	 <u>à compter du 1er janvier 2015</u>	OUI	NON	NON	Article L.342-7 du code de la construction et de l'habitation
ANPEEC (Agence Nationale pour la Participation des Employeurs à l'Effort de la Construction)		OUI	OUI	NON	Article L.313-7 du code de la construction et de l'habitation
IGAS (Inspection Générale des Affaires Sociales)	Pour les besoins du contrôle de l'emploi des concours mentionnés au I et des ressources collectées auprès du public mentionnées au II de l'article 42	OUI	NON	NON	Article 42 de la loi n° 96-452 du 28 mai 1996 Avis du H3C du 1er août 2012 TGI Paris 11è Ch.Corr. 13 juin 2001 - Bull.CNCC n°124 p.631

Page 1

’

Le secret professionnel du commissaire
aux comptes dans le
cadre de la procédure pénale



Le commissaire aux comptes et l'officier de police judiciaire (OPJ) (1/2)

- L'OPJ peut entendre le commissaire aux comptes :
 - En cas d'enquête préliminaire (art 75 et s. CPP)
 - Si l'OPJ agit d'office, le secret professionnel doit lui être opposé.
 - Si l'OPJ agit sur réquisition du procureur de la République, (cas le plus fréquent), le secret professionnel ne lui est pas opposable pour ce qui concerne les faits et informations qui sont compris dans le champ de l'enquête.
 - S'il y a réquisition d'office par l'OPJ, le secret professionnel doit être opposé.
 - En cas de flagrant délit
 - Art. 60-1 du code de procédure pénale et *Bull. CNCC* n°143 p.520 : levée du secret professionnel.



Le commissaire aux comptes et l'officier de police judiciaire (OPJ) (2/2)

› L'OPJ peut entendre le commissaire aux comptes :

- En cas de commission rogatoire du juge d'instruction (art 152 et s. CPP) :
 - L'OPJ exerce tous les pouvoirs du juge d'instruction – tous actes jugés utiles à la manifestation de la vérité
 - › le secret ne lui est pas opposable pour ce qui concerne les faits et informations qui sont compris dans le champ de la commission rogatoire
 - les documents demandés doivent lui être remis (art. 99-3 CPP)



Le commissaire aux comptes et le Juge d'instruction

Le commissaire aux comptes est délié du secret professionnel face au juge d'instruction :

- Dans la limite du réquisitoire
 - Articles 81,94,96,97 et 99-3 du code de procédure pénale
 - Bull. CNCC n°143 p.520



Le commissaire aux comptes et le procureur de la République (lettre de révélation des faits délictueux)

- ↳ Lettre de révélation des faits délictueux rédigée par le commissaire aux comptes et adressée au procureur de la République est **couverte par le secret de la correspondance**
- ↳ **Lettre de révélation** : une composante du dossier de travail du commissaire aux comptes
- ↳ Commissaire aux comptes délié de son secret professionnel à l'égard du dirigeant de la société et à l'égard de l'administrateur provisoire doté des mêmes pouvoirs que le dirigeant
- ↳ Absence d'accès au dossier de travail du CAC prévu par les textes

(EJ 2013-104, *Bull. CNCC* n° 174)



Le commissaire aux comptes et TRACFIN

Contexte : dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme

- **Principe** : levée du secret professionnel en application de l'article L.823-12 du code de commerce à l'égard de TRACFIN uniquement

❖ *Voir également la NEP-9605 - Obligations du CAC relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme*

- Possibilité d'échanger des informations relatives à l'existence et au contenu de la déclaration TRACFIN avec un professionnel du droit (avocat, huissier, notaire) ou avec l'expert comptable (article L.561-21 COMOFI)

’

Quelques cas particuliers détaillés



Le commissaire à la transformation devenu commissaire aux comptes de l'entité

- Commissaire à la transformation devenu commissaire aux comptes de l'entité transformée
 - Absence de levée du secret professionnel pour les éléments connus au cours de la mission de commissaire à la transformation
- Impossibilité de communiquer au nouveau dirigeant une copie de la lettre d'affirmation signée de l'ancien dirigeant qui figure dans le dossier de travail du CAC

(EJ 2012-97, *Bull. CNCC* n° 173)



Le commissaire aux comptes et l'expert-comptable d'une même entité

- L'article L.822-15 du code de commerce ne délie pas le commissaire aux comptes de son secret professionnel envers l'expert-comptable
- En revanche, l'expert comptable ne peut opposer son secret professionnel au commissaire aux comptes « *Le secret professionnel ne peut être opposé aux commissaires aux comptes dans le cadre de leur mission, sauf par les auxiliaires de justice* » (art. L.823-14 du code de commerce)
 - NEP-630 – Utilisation des travaux d'un expert - comptable intervenant dans l'entité : « *en application des dispositions de l'article L.823-14 du code de commerce, le commissaire aux comptes peut recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la personne ou de l'entité* »
 - NEP-910 (NEP PE) – Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L 823-12-1 du code de commerce : « *Lorsque l'entité a recours aux services d'un expert-comptable, le commissaire aux comptes peut utiliser les travaux réalisés par ce dernier en tant qu'éléments collectés à l'appui de ses conclusions* »



Le commissaire aux comptes et l'expert de justice (1/3)

- L'expert de justice ne bénéficie d'aucune levée du secret professionnel en vertu de la loi
 - dossiers de travail du commissaire aux comptes : pas de communication et *a fortiori pas de* photocopie (sauf documents publics)
- Expertise effectuée en application de l'article 145 du code de procédure civile : répondre à la convocation de l'expert, mais opposer son secret professionnel
- Expertise réalisée dans le cadre d'une procédure collective (liquidation ou redressement) :
 - levée du secret n'est opérée qu'en faveur du seul juge commis et non de l'expert auquel il fait appel



Le commissaire aux comptes et l'expert de justice (2/3)

- Demandes d'avis qui seraient formulées par un expert-comptable de justice en application des articles 242 et 243 du code de procédure civile :
 - Impossibilité de répondre à la demande
- Possibilité de mission DDL à la demande de l'entité dans le respect des dispositions des NEP (attention à ce que ses travaux ne puissent être assimilés à une mission d'expertise).
- *Réponse aux questions de la CNECJ publiée au bulletin CNCC n°155 (septembre 2009)*



Le commissaire aux comptes et l'expert de justice (3/3)

- Par exception, le secret professionnel du commissaire aux comptes est levé si sa responsabilité est mise en cause
 - Article 6-1 de la CEDH : « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement* »
 - Principe reconnu par la Cour de cassation dans deux arrêts de 1995 à propos du secret professionnel du commissaire aux comptes.

(Cf. Bull. CNCC n°100 – commentaires Professeur Merle).



Le commissaire aux comptes et le comité d'entreprise de la société

- Art. L. 2323-8 du code du travail (extrait) :
 - « *Le comité peut convoquer les commissaires aux comptes pour recevoir leurs explications sur les différents postes des documents communiqués ainsi que sur la situation financière de l'entreprise* ».
- Dans le cadre de son droit d'alerte, le comité d'entreprise peut convoquer le commissaire aux comptes (Art. L.2323-79 du code du travail)
 - Absence de levée
- Maintien du secret professionnel à l'égard de l'avocat de la société dont le comité d'entreprise a déclenché la procédure d'alerte et envers le dirigeant sur les questions relatives à sa participation aux réunions du comité d'entreprise
 - (EJ 2006-47, *Bull. CNCC* n°142, p. 371)



Le commissaire aux comptes face à un arbitrage ou un tribunal arbitral

- Le tribunal arbitral relève de la catégorie des tribunaux non répressifs
- Le commissaire aux comptes n'est pas délié du secret professionnel
- Il peut se présenter et répondre aux questions qui ne sont pas couvertes par le secret



Le cas des attestations et des DDL

- **Décision d'appel du H3C du 27 mars 2008 publiée au Bulletin CNCC n°150 (juin 2008)**
 - Cas d'une attestation délivrée conformément aux dispositions de l'article 202 du nouveau code de procédure civile dans le cadre d'un litige prudhommal
 - **Violation du secret professionnel** : « ...il ne peut en aucun cas directement ou indirectement faire état d'informations relatives à l'entreprise dont sa mission l'a conduit à avoir connaissance ».
- **CNP 2008-28 publiée au Bulletin CNCC n°155 (septembre 2009)**
 - « Le destinataire du rapport émis dans le cadre d'une DDL ne peut donc être que la direction (ou l'organe de l'entité auquel il est destiné) ».
- **Avis du H3C du 9 juin 2011 : possibilité pour un commissaire aux comptes de délivrer une attestation dans le cadre d'un litige**



Les commissions d'enquête des commissions parlementaires

- Commissions temporaires régies par l'article 6 de l'ordonnance du 17 novembre 1958
- Formées pour recueillir des éléments d'information notamment sur la gestion des entreprises nationales
- Les commissaires aux comptes doivent se présenter, ils sont tenus de « *déférer à la convocation* ».
- Ils ne sont pas déliés de leur secret : ils sont tenus de « *déposer sous réserve des dispositions des articles 226-13 et 226-14 du code pénal* ». Ils doivent donc se limiter à présenter/commenter les seules informations financières publiques



Les commissions permanentes des commissions parlementaires

- Prévues par l'article 43 de la Constitution du 4 octobre 1958
- Habilitées par l'article 5 bis de l'ordonnance du 17 novembre 1958 à convoquer toute personne dont l'audition est nécessaire
- En font partie les commissions chargées des finances de l'Assemblée Nationale et du Sénat
- Secret professionnel
 - Les personnes dont l'audition est jugée nécessaire sont déliées du secret professionnel par la loi organique du 1er août 2001, « *réserve faite des sujets à caractère secret concernant la défense nationale et la sécurité ...de l'Etat et du respect de l'instruction et du secret médical* »



Points d'attention : les précisions apportées par la Chancellerie en juin 2007 (1/2)

Les relations avec les contrôleurs légaux exerçant hors de France

- La levée du secret professionnel entre auditeurs d'une même consolidation est indispensable ...
 - ... mais l'article L.822-15 du code de commerce n'évoque pas explicitement le cas des contrôleurs légaux exerçant hors de France
- La **Chancellerie**, dans un courrier du 15 juin 2007 (publié au *Bull. CNCC* n°147 p. 405), précise que l'expression « *commissaire aux comptes* » présente un caractère générique et que les dispositions actuelles sont suffisantes



Points d'attention : les précisions apportées par la Chancellerie en juin 2007 (2/2)

Le secret professionnel entre associés/actionnaires d'une société de commissaire aux comptes

- Article **R. 822-96 C.com**
 - « *Les associés ou actionnaires s'informent mutuellement de leur activité au sein de la société. La communication de ces informations entre associés ou actionnaires ne constitue pas une violation du secret professionnel.* »
 - S'agissant d'une disposition réglementaire et non législative, cet article permet-il de répondre aux exigences de l'article L. 822-15 du code de commerce ?
- La **Chancellerie**, dans le courrier précité, considère qu'il s'agit d'un cas de levée implicite du secret motivée par la bonne application des règles relative à l'indépendance et aux incompatibilités et n'envisage aucune modification du droit sur ce point



Conclusion

- Accès à l'outil relatif au secret professionnel sur le portail de la CNCC (publication récente)
- Possibilité d'enregistrer les différents tableaux et leurs annexes sur votre ordinateur
- Possibilité de saisir la Commission des études juridiques en cas de doute sur une situation non décrite dans les différents tableaux
- Les tableaux sont destinés à évoluer en fonction de l'actualité législative, des réponses publiées de la Commission des études juridiques...