

# Comités d'audit et suivi du contrôle légal des comptes

DÉCEMBRE **2023**



Les comités d'audit, par le suivi qu'ils assurent des prestations des commissaires aux comptes, contribuent à préserver l'indépendance et à favoriser la qualité de l'audit.

Le H3C a publié en juin 2022 son rapport triennal de suivi du marché du contrôle légal des comptes, dont sont issus les points clés repris ci-dessous.

Les missions suivantes des comités d'audit sont abordées :

<b>01 Suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux et suivi de l'audit</b> .....	<b>3</b>
A. Suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux .....	3
B. Suivi des prestations de services non-audit .....	4
C. Suivi de la réalisation du contrôle légal des comptes .....	5
D. Exploitation des conclusions des rapports de contrôle du H3C .....	5
<b>02 Sélection des contrôleurs légaux</b> .....	<b>6</b>
A. Implication des comités d'audit dans le processus de sélection.....	6
B. Promotion des offres alternatives à celles des plus grands réseaux dans le cadre du processus de sélection .....	7
C. Promotion de la qualité de l'audit lors de la sélection des contrôleurs légaux .....	8

**Rapport  
de suivi  
du marché  
du contrôle  
légal des  
comptes 2022**



# 01.

## MISSIONS DE SUIVI DE L'INDÉPENDANCE DES CONTRÔLEURS LÉGAUX ET DE SUIVI DE L'AUDIT

### ■ A. Suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux

L'une des missions des comités d'audit consiste à s'assurer du respect, par les contrôleurs légaux, de leurs obligations légales d'indépendance vis-à-vis des entreprises dont ils certifient les comptes.

Le H3C a constaté que le suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux est souvent limité à une vérification de conformité formelle, au moyen de l'obtention de déclarations écrites des contrôleurs légaux et confirmant que ces derniers sont indépendants de l'entité auditée.

#### **Recommandation 1**

Le H3C invite les comités d'audit à aller au-delà de l'obtention d'une déclaration écrite.

À titre d'exemple, les comités d'audit peuvent s'entretenir avec les commissaires aux comptes au sujet des mesures internes que les cabinets d'audit ont mis en place afin de prévenir les risques de perte d'indépendance ou de conflit d'intérêt.

## ■ B. Suivi des prestations de services non-audit

Les comités d'audit sont également chargés d'évaluer la possibilité ou non, pour les contrôleurs légaux, de fournir à l'entité, en l'absence de conflits d'intérêt, des services autres que la certification des comptes. Les comités sont à ce titre chargés d'autoriser ou non la fourniture des services non-audit.

Le H3C a relevé qu'une majorité des entreprises ne font pas appel à leurs contrôleurs légaux pour fournir des services autres que la certification des comptes, certains comités d'audit ayant même comme politique d'éviter un tel recours. Plusieurs organisations professionnelles déconseillent en outre aux entreprises de recourir à leurs contrôleurs légaux pour la fourniture de services non-audit, quels qu'ils soient.

### Recommandation 2

Le H3C souligne que certains services non-audit peuvent être réalisés par les contrôleurs légaux sans remettre en cause leur indépendance, et de manière plus efficiente que s'ils étaient confiés à d'autres prestataires.

Par ailleurs, le H3C a constaté que le système d'approbation, par les comités d'audit, des prestations non-audit ne fonctionne pas de façon optimale. Certains comités ont ainsi mis en place des seuils en-dessous desquels aucun examen des propositions de services non-audit n'est effectué.

### Recommandation 3

Au vu des pratiques systématiques mises en œuvre par certains comités d'audit, le H3C rappelle que la réglementation ne prévoit pas la mise en place de seuils en-dessous desquels les comités d'audit seraient dispensés d'examiner les propositions de services non-audit reçues de la part des contrôleurs légaux.

Le H3C a noté que des listes de services préapprouvés qui ne présentent pas de risques pour l'indépendance des contrôleurs légaux sont parfois mises en place, notamment dans les groupes de grande taille confrontés à des demandes fréquentes de services non-audit émanant des directions opérationnelles. Il a observé que dans ce cas, seule une minorité des comités d'audit demande un suivi des services non-audit fournis par les contrôleurs légaux en vue de s'assurer que ces services sont conformes au descriptif des services non-audit préapprouvés.

### Recommandation 4

En cas de recours à une liste de services préapprouvés, le H3C invite les comités d'audit à s'assurer que les services proposés par les contrôleurs légaux correspondent bien à ceux figurant sur la liste préapprouvée. Un contrôle *a posteriori* de la conformité de la prestation fournie à la liste préétablie est ensuite attendu.

Le H3C a constaté que les comités d'audit n'effectuent pas systématiquement le suivi du niveau des honoraires des services non-audit.

### Recommandation 5

Le H3C rappelle que les comités d'audit sont chargés du suivi des niveaux d'honoraires des services non-audit.

## C. Suivi de la réalisation du contrôle légal des comptes

Les comités d'audit sont également en charge du suivi de la réalisation par les contrôleurs légaux de leur mission.

Le H3C a observé que les comités d'audit ne développent généralement pas une approche critique des travaux des contrôleurs légaux. Ainsi, l'analyse critique des seuils de signification retenus par les contrôleurs légaux n'est effectuée que par une minorité des comités d'audit. Les commissaires aux comptes mentionnent que les comités d'audit remettent rarement en question les seuils qui leur sont présentés.

### Recommandation 6

Le CEAOB<sup>1</sup> a publié une étude sur la matérialité<sup>2</sup> à laquelle les comités d'audit peuvent se référer pour faciliter l'appréciation des seuils retenus par les auditeurs et engager une discussion sur ce thème.

## D. Exploitation des conclusions des rapports de contrôle du H3C

Le H3C a noté que les constats qu'il a effectués lors des contrôles qualité des cabinets d'audit qu'il effectue régulièrement et qui portent sur les mandats de certification des comptes comme sur les procédures internes restent peu exploités, voire inconnus des comités d'audit. Seule une minorité des comités demande aux commissaires aux comptes une copie des rapports de contrôle qualité du H3C.

Pourtant, chaque contrôleur légal d'entités d'intérêt public fait l'objet d'un contrôle du H3C au moins une fois tous les trois ans. Les recommandations que le H3C émet sur l'organisation interne du cabinet sont une source d'informations pour chaque comité d'audit, y compris lorsque d'autres mandats ont fait l'objet du contrôle.

### Recommandation 7

Le H3C invite les comités d'audit à interroger les contrôleurs légaux, dans le cadre de leurs échanges, sur leur situation quant aux contrôles du H3C. Il rappelle que ses rapports de contrôle qualité sont à la disposition des comités d'audit.

### Recommandation 8

Les comités pourraient s'assurer que les recommandations émises par le H3C à la suite de contrôles ont été mises en œuvre par les cabinets contrôlés.

<sup>1</sup> Le Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) regroupe les autorités nationales de régulation compétentes en matière de contrôle légal des comptes des 27 États-membres de l'Union européenne, ainsi que l'Autorité européenne des marchés financiers. Il organise la coopération entre autorités et conseille la Commission européenne.

<sup>2</sup> [https://finance.ec.europa.eu/system/files/2022-09/220701-ceaob-report-materiality-audit\\_en.pdf](https://finance.ec.europa.eu/system/files/2022-09/220701-ceaob-report-materiality-audit_en.pdf)

# 02.

## MISSION DE SÉLECTION DES CONTRÔLEURS LÉGAUX

Les mandats des commissaires aux comptes ont une durée de six ans. Dans le cadre du changement ou du renouvellement des commissaires aux comptes, à l'issue de leur mandat, les comités d'audit sont chargés d'émettre une recommandation sur les contrôleurs légaux proposés à la désignation de l'assemblée générale de l'entité.

### A. Implication des comités d'audit dans le processus de sélection

Le H3C a noté que certains comités demeurent peu investis dans le processus de sélection des contrôleurs légaux, notamment quant à la définition ou la révision des critères de sélection, la préparation ou la revue de la documentation fournie dans le cadre de l'appel d'offres, l'élaboration de la liste de contrôleurs légaux destinataires de l'appel d'offres et l'organisation de visites ou d'échanges afin que les candidats disposent d'informations suffisantes pour soumettre une proposition adéquate.

#### Recommandation 9

Le H3C encourage les comités d'audit à s'impliquer dans le processus de sélection des contrôleurs légaux, en particulier en ce qui concerne la définition des critères de sélection, lesquels ne doivent pas s'attacher qu'au seul critère du coût de la mission.

#### Recommandation 10

L'investissement dans le processus de sélection peut également se traduire par la revue de l'analyse des propositions préparées par la direction financière, par l'évaluation des propositions soumises par les candidats ou par la réalisation d'entretiens avec les candidats présélectionnés.

Le H3C a également relevé que l'obligation de rotation des commissaires aux comptes pouvait ne pas être respectée par certaines entreprises, en raison d'une analyse erronée de la date du début du mandat. Les conséquences sont dommageables sur la validité des décisions prises par l'entité. Le H3C rappelle que son bureau doit être sollicité dès lors qu'un doute existe sur la date de départ du mandat d'un commissaire aux comptes.

**Recommandation 11**

Le H3C rappelle aux comités d'audit qu'il relève de leur responsabilité de s'assurer du respect des dates de rotation obligatoire des contrôleurs légaux et de veiller à ce qu'en cas de doute, le bureau du H3C soit saisi en amont.

Par ailleurs, le H3C a constaté que la disposition européenne prévoyant que le comité d'audit recommande au moins deux contrôleurs légaux en

vue du choix par l'assemblée générale, en émettant une préférence pour l'un d'entre eux, n'est pas totalement appréhendée.

**Recommandation 12**

Le H3C attire l'attention des comités d'audit sur l'importance de présenter à la direction de l'entité, lors de la sélection des contrôleurs légaux, au moins deux choix possibles.

## B. Promotion des offres alternatives à celles des plus grands réseaux dans le cadre du processus de sélection

Le H3C a observé que la place laissée, par les entreprises les plus importantes, aux cabinets de taille intermédiaire lors des processus de sélection est parfois limitée par les critères d'évaluation retenus. Le critère de la couverture géographique exigée sur le périmètre de toutes les filiales à l'étranger peut ainsi conduire des cabinets de taille intermédiaire à renoncer à faire une proposition, alors que des solutions alternatives pourraient être trouvées.

**Recommandation 13**

Le H3C incite les comités d'audit à considérer avec intérêt, dans leurs recommandations, des offres alternatives à celles des plus grands réseaux présents sur le marché et à envisager la constitution de collèges de commissaires aux comptes associant au moins un acteur de taille intermédiaire qui dispose des compétences requises.

**Recommandation 14**

Le H3C rappelle que les comités d'audit doivent veiller à ce que les cabinets d'audit ayant reçu moins de 15% du total des honoraires d'audit acquittés par les entités d'intérêt public en France au cours de l'année civile précédente ne soient pas empêchés de participer au processus de sélection.

A titre d'exemple, les comités d'audit peuvent cibler dans leur appel d'offres ces cabinets, ou s'assurer que leur appel d'offres soit transmis à certains de ces cabinets.

### Verbatim d'une présidente du comité d'audit au cours de la session 2022 des Rencontres du H3C consacrées aux travaux des comités d'audit

« Nous avons fait un effort particulier pour réaliser un ciblage spécifique des contrôleurs légaux de taille intermédiaire, afin d'entretenir "le vivier" des contrôleurs légaux et de découvrir des compétences plus à même de nous appuyer dans les régions. »

Le H3C a également constaté que la place laissée aux cabinets de taille intermédiaire peut être restreinte par l'absence de publicité des appels d'offres. Les entités ont privilégié une approche directe des contrôleurs légaux potentiels, par courriel ou par envoi de cahiers des charges. L'absence de publicité implique que les contrôleurs légaux mettent en place une veille active afin de se faire connaître des entités en amont des renouvellements.

#### Recommandation 15

Rendre publics les appels d'offres peut contribuer à diversifier le profil des candidats au commissariat aux comptes et à déconcentrer le marché.

La mise en place des dispositions issues de la Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) amènera les comités d'audit à être sollicités pour la désignation des auditeurs de durabilité, à partir de 2024 ou plus tard, selon la taille de l'entreprise concernée.

Les auditeurs de durabilité pourront être choisis par l'entreprise parmi les commissaires aux comptes qui certifient déjà ses comptes, les autres commissaires aux comptes ou les organismes tiers indépendants inscrits auprès du régulateur.

Dans un souci de diversification du marché de l'assurance sur les informations de durabilité, les comités d'audit pourront être amenés à piloter des appels d'offres lancés dans le cadre du processus de sélection.

## C. Promotion de la qualité de l'audit lors de la sélection des contrôleurs légaux

Le H3C a noté que les critères permettant de privilégier la qualité de l'audit lors de l'évaluation des réponses aux appels d'offres sont moins fréquemment retenus que le critère du montant des honoraires. Les outils technologiques et les indicateurs de qualité de l'audit présentés par les cabinets sont ainsi retenus comme critères de sélection par une minorité de comités d'audit.

**Recommandation 16**

Les comités d'audit ont un rôle accru à jouer dans la promotion de la qualité de l'audit lors de la sélection des commissaires aux comptes. Leur rôle est différent de celui de la direction de l'entité qui pourra être tentée de percevoir le coût de l'audit comme un facteur important de choix, avant la qualité du service rendu aux actionnaires par un contrôle exigeant des états financiers. À ce titre, le H3C invite les comités d'audit, eu égard à la nature spécifique de la prestation des contrôleurs légaux, à piloter le processus de sélection, en lien avec la direction financière.

Par ailleurs, le H3C a constaté que les comités d'audit recourent peu aux rapports de contrôle qualité du H3C dans le cadre du processus de sélection.

**Recommandation 17**

Le H3C rappelle l'intérêt d'examiner ses rapports de contrôle lors du processus de sélection. Les contrôleurs légaux candidats sont en mesure de joindre à leur dossier ces rapports expurgés des informations confidentielles. À défaut, les comités sont encouragés à leur en faire la demande.

**Verbatim d'une présidente du comité d'audit au cours de la session 2022 des Rencontres du H3C consacrées aux travaux des comités d'audit**

« Lors de l'appel d'offres, nous avons souhaité mettre l'accent sur plusieurs critères. Le premier critère était l'approche globale d'audit, en apportant une attention toute particulière à l'audit digital car la digitalisation prend une part importante dans les métiers d'audit. Le deuxième critère était la valeur ajoutée à attendre des nouveaux contrôleurs légaux en ce qui concerne les sujets de "corporate social responsibility", de la DPEF, de compliance et d'audit IT. La qualité de la relation a également été un critère important, en termes de garanties d'indépendance, d'objectivité et d'esprit critique. La qualité de la couverture du réseau, avec ses forces et ses faiblesses, ainsi que la couverture géographique et la coordination ont également été d'autres critères. Enfin, nous nous sommes attachés aux résultats du contrôle du H3C, que nous avons réclamés. Cette transparence est essentielle dans le dispositif pour assurer les actionnaires ainsi que toutes les parties prenantes disposent d'une information sincère, fiable, pertinente et qui traduise l'état réel de l'entreprise sous tous ses aspects ».



Plus  
d'informations  
sont  
disponibles  
sur notre site  
internet

**H3C**
**Haut Conseil  
du Commissariat aux Comptes**

Immeuble WATT – 16-32 rue Henri Regnault  
CS 30404 – Courbevoie  
92902 Paris La Défense cedex  
www.h3c.org