



# Les Rencontres du H3C

Session 2022

## Restitution des travaux sur les comités d'audit

# Accueil

---

Florence Peybernès,  
présidente du H3C



# ▶ Accueil par Florence Peybernès, présidente du H3C

**H3C** Haut Conseil  
du Commissariat aux Comptes



**SUIVI DU MARCHÉ DU CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES**

**RAPPORT DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

**JUIN 2022**

**PARTIE I**

**LES NIVEAUX DE CONCENTRATION DU MARCHÉ**



**PARTIE II**

**RISQUES ET MESURES POUR LES ATTÉNUER**



**PARTIE III**

**LES TRAVAUX DES COMITÉS D'AUDIT**





**LES TRAVAUX  
DES COMITÉS  
D'AUDIT**

---



▶ Les travaux des comités d'audit

## Sommaire

- #0 Introduction et méthodologie
- #1 Interactions entre comités d'audit et organes chargés de l'administration (ou organes de surveillance)
- #2 Suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux, y compris services non-audit et plafond des honoraires
- #3 Sélection des contrôleurs légaux
- #4 Suivi de l'audit
- #5 Suivi du processus d'élaboration de l'information financière

#0

# Introduction et méthodologie

# Introduction et méthodologie

## 1. Méthodologie de l'étude

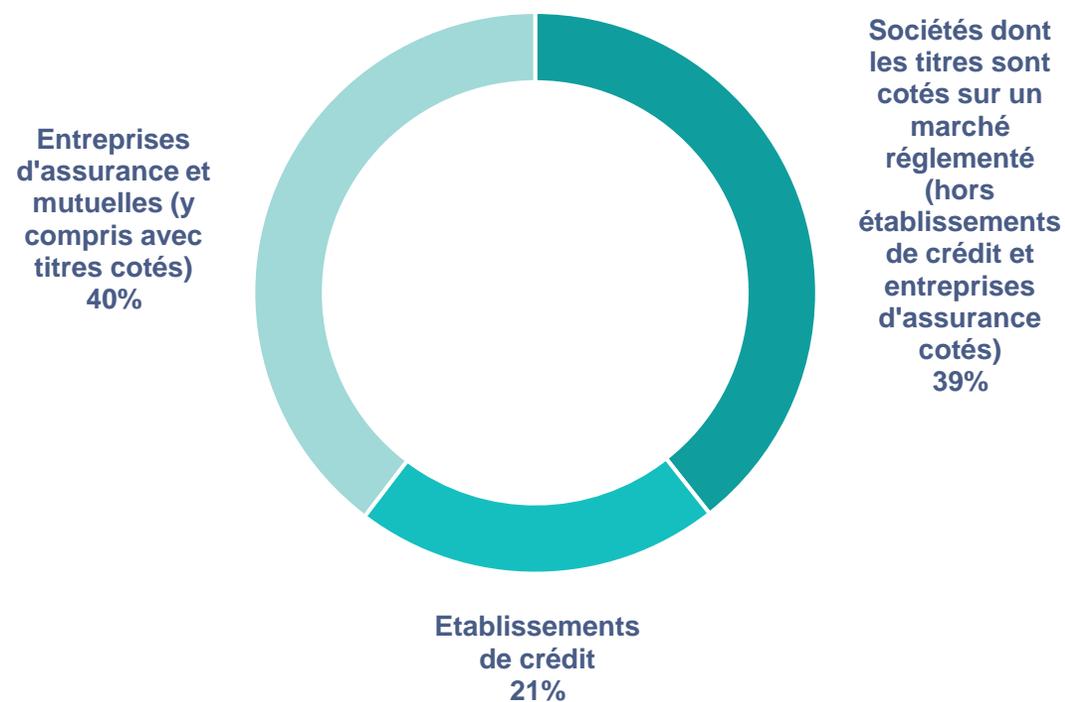
- Etude réalisée par le H3C auprès d'un échantillon de soixante EIP
  - ✓ *Les comités d'audit de ces entités ont été interrogés par le H3C entre novembre 2021 et février 2022*
  - ✓ *L'étude porte sur l'activité de ces comités au cours d'une période de douze mois, généralement comprise entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2021*
  - ✓ *Un taux de réponse de 82% a été enregistré (onze comités d'audit pour lesquels aucune réponse n'a été obtenue malgré deux relances du H3C)*
- L'analyse des réponses apportées par les comités d'audit a été complétée en avril et mai 2022 par des entretiens avec des présidents de comités d'audit sélectionnés dans l'échantillon et des commissaires aux comptes

## 2. Composition de l'échantillon de comités d'audit

### • Sélection de l'échantillon

- ✓ *Echantillon représentatif des grandes catégories d'entités d'intérêt public françaises*
  - ❖ *Entités dont les titres sont cotés sur un marché réglementé*
  - ❖ *Etablissements de crédit*
  - ❖ *Entreprises régies par le code des assurances*
  - ❖ *Institutions de prévoyance*
  - ❖ *Mutuelles ou unions de mutuelles*
- ✓ *Echantillon constitué de manière aléatoire à l'intérieur de chaque catégorie*
- ✓ *A partir des informations déclarées par les commissaires aux comptes en 2021*

Répartition de la population des entités d'intérêt public françaises

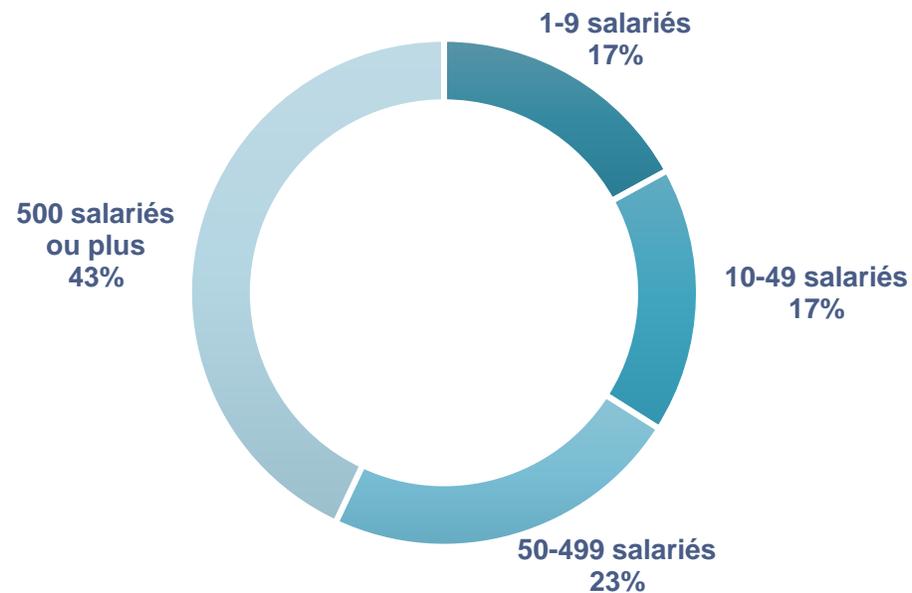


# Introduction et méthodologie

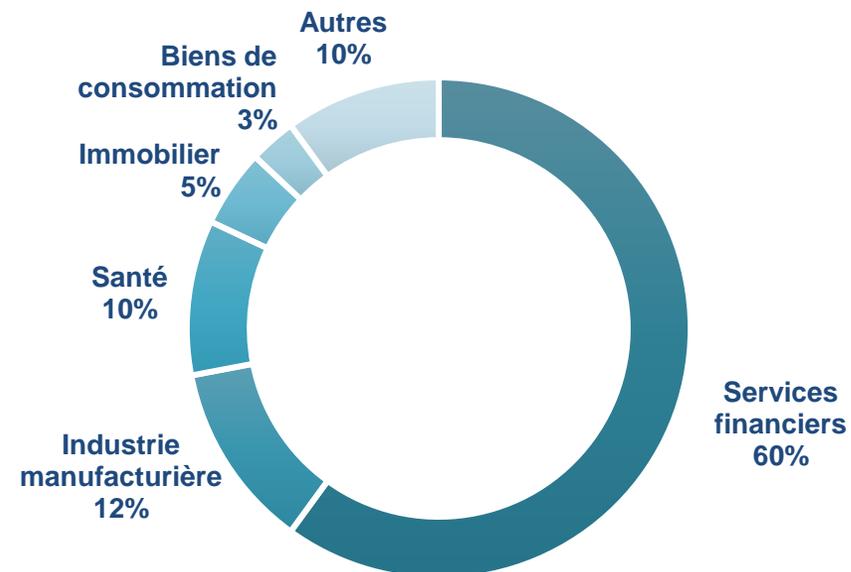
## 2. Composition de l'échantillon de comités d'audit

- 43% des entités de l'échantillon ont plus de 500 salariés
- 60% des entités interviennent dans le secteur des services financiers (banques et assurances)

Taille des entités de l'échantillon en nombre de salariés



Secteur d'activité des entités de l'échantillon

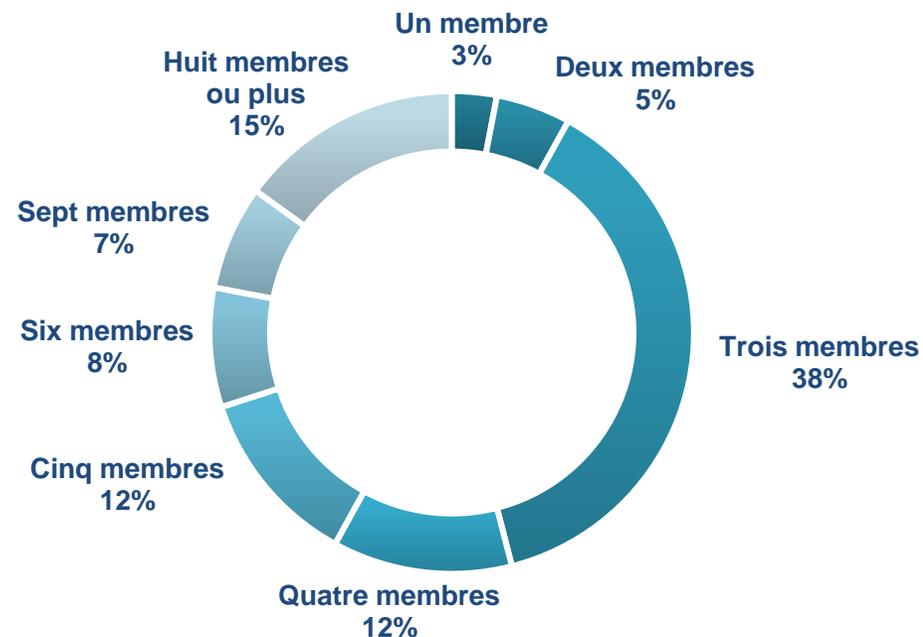


# Introduction et méthodologie

## 3. Composition des comités d'audit et compétences de leurs membres

- En moyenne, les comités d'audit de l'échantillon sont composés de quatre personnes
- 15% des comités d'audit réunissent huit membres et plus
- La plus grande part des comités d'audit comporte trois membres (38%)

Nombre de membres des comités d'audit



## 3. Composition des comités d'audit et compétences de leurs membres

- La progression des compétences techniques des membres des comités d'audit, qui avait été constatée par le H3C en 2019, se poursuit
- Des compétences en matière d'information financière sont désormais presque systématiquement présentes
  - ✓ *Les comités d'audit de l'échantillon comptent tous, à une exception près, au moins un membre présentant des compétences particulières sur le sujet*
  - ✓ *Deux tiers des comités ont au moins la moitié de leurs membres compétents sur le sujet*
- Des compétences particulières en matière d'audit sont davantage présentes
  - ✓ *83% des comités d'audit de l'échantillon comptent au moins un membre présentant des compétences particulières sur le sujet*
  - ✓ *45% des comités ont au moins la moitié de leurs membres compétents sur le sujet*
- Différents présidents de comités d'audit soulignent l'importance de la participation de leurs membres à des formations pour leur permettre d'assurer pleinement leurs fonctions (matière fiscale, information environnementale, sociale et de gouvernance...)

#1

Interactions entre comités d'audit  
et organes chargés de l'administration  
(ou de la surveillance)

# Interactions entre comités d'audit et organes chargés de l'administration

## 1. Organisation des interactions

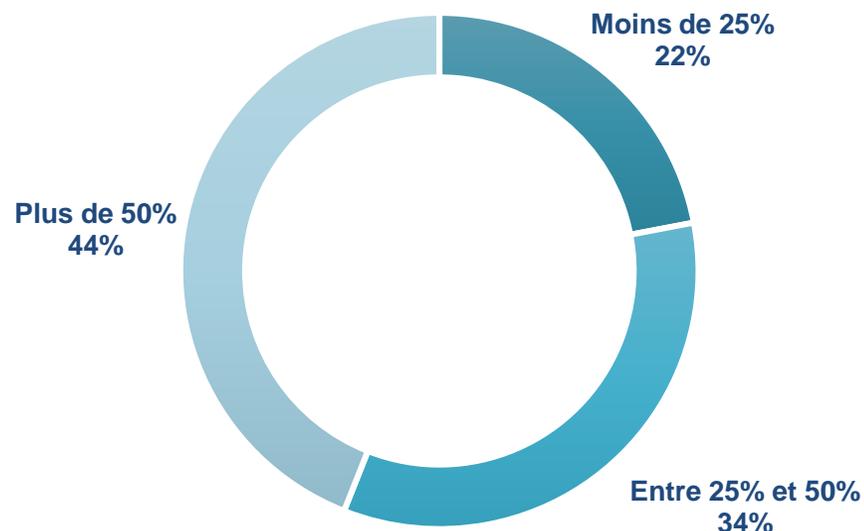
- Grande diversité dans la fréquence des interactions entre comités d'audit et organes chargés de l'administration (ou de la surveillance)
  - ✓ *Entre une et huit interactions par an*
  - ✓ *Moyenne de quatre interactions par an (une réunion par trimestre)*
  - ✓ *2% des comités d'audit n'ont pas organisé de rencontre avec l'organe d'administration ou de surveillance auquel ils doivent rendre compte*
- **Les comptes-rendus des comités d'audit sont le plus souvent oraux**
  - ✓ *63% des comités d'audit ont communiqué les résultats de l'audit de l'entité de manière orale, lors de réunions au cours desquelles la direction de l'entité était présente*
  - ✓ *10% des comités d'audit ont communiqué les résultats de l'audit de l'entité de manière orale, lors de réunions au cours desquelles la direction de l'entité n'était pas présente*
  - ✓ *27% des comités d'audit rendent compte de l'exercice de leur mission par un rapport écrit*

# Interactions entre comités d'audit et organes chargés de l'administration

## 2. Place du suivi de l'audit dans l'activité des comités

- 44% des comités consacrent plus de 50% de leur temps de réunion aux questions liées aux résultats et au suivi de l'audit

*Temps consacré par les comités d'audit au suivi de l'audit  
(en pourcentage du temps total de réunion annuel des comités)*



## #2

Suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux, y compris services non-audit et plafond des honoraires

# ► Suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux

## 1. Contrôle de l'indépendance des contrôleurs légaux

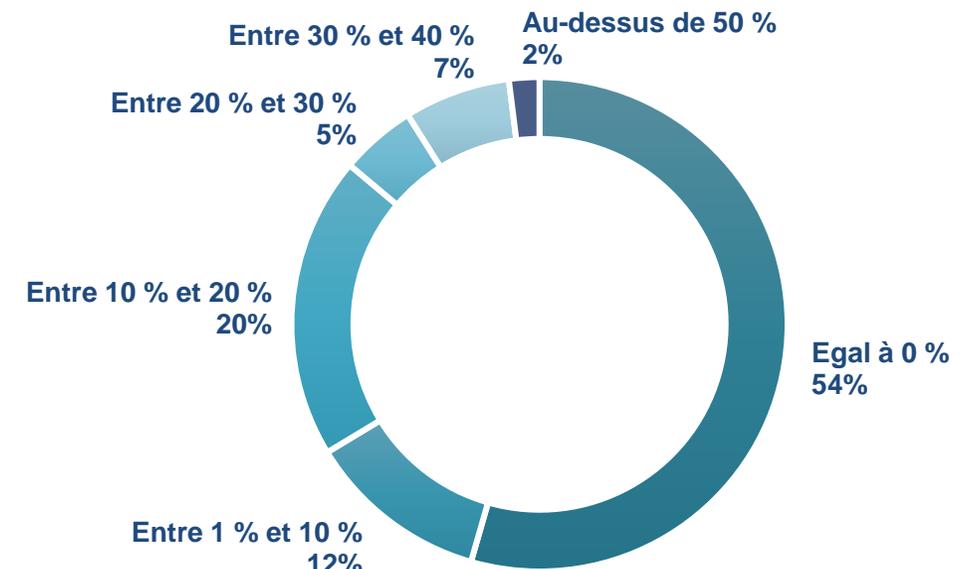
- Le suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux est souvent limité à une vérification de conformité formelle
  - ✓ *87% des comités d'audit assurent le contrôle de l'indépendance au moyen de l'obtention de déclarations écrites des contrôleurs légaux*
  - ✓ *Seuls 2% des comités d'audit ont mené une discussion avec les auditeurs quant aux menaces pesant sur leur indépendance et les garanties apportées en vue d'atténuer ces menaces*
  - ✓ *11% des comités d'audit n'ont réalisé aucune action de contrôle de l'indépendance de leurs contrôleurs légaux*
-  Les comités d'audit sont invités à ne pas se dispenser quasi systématiquement d'autres vérifications que l'obtention d'une déclaration écrite émanant des contrôleurs légaux
-  Au titre des bonnes pratiques, le H3C a relevé que certaines entités définissent un cadre permettant de régir l'intervention des commissaires aux comptes au titre de la certification ou au titre des autres services

# Suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux

## 2. Prestations de services non-audit par les contrôleurs légaux

- La majorité des entités n'a pas confié aux contrôleurs légaux la réalisation de services non-audit.
  - ✓ 54% des entités n'ont pas fait appel à leurs contrôleurs légaux pour leur fournir des services non-audit
  - ✓ La situation où les contrôleurs légaux génèrent d'importants honoraires au titre des services non-audit reste relativement rare : 2% des entités ont fait appel à leurs contrôleurs légaux pour des services non-audit dont les honoraires représentaient plus de la moitié des honoraires d'audit
- 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

Niveau des honoraires des services non-audit par rapport au niveau des honoraires d'audit



# ► Suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux

## 2. Prestations de services non-audit par les contrôleurs légaux

- Les dispositions régissant l'approbation des services non-audit par les comités d'audit restent peu appréhendées

- ✓ *S'agissant des entités ayant reçu propositions de prestations de services non-audit au cours de l'année*
  - ❖ *72% des comités ont examiné toutes les propositions,*
  - ❖ *18% des comités n'en ont examiné que certaines,*
  - ❖ *10% des comités d'audit n'ont effectué aucun examen des propositions de services non-audit*

*Les raisons par lesquelles ils justifient dans le questionnaire cette carence sont erronées. Dans la moitié des cas, les comités ont mis en place des seuils en-dessous desquels aucun examen des propositions de services n'est effectué, alors que cette faculté n'est pas autorisée par la réglementation*

- ✓ *Plusieurs présidents de comités d'audit indiquent se reposer sur l'expertise technique et déontologique des contrôleurs légaux pour distinguer les services compatibles avec la mission de certification des comptes de ceux qui ne le sont pas*
- ✓ *A noter, les refus d'approbation de services sont très rares. Un seul cas a été rapporté au sein de l'échantillon*

# ► Suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux

## 2. Prestations de services non-audit par les contrôleurs légaux

- Une liste de services préapprouvés qui ne présentent pas de risques pour l'indépendance des contrôleurs légaux a été mise en place par 13% des comités de l'échantillon (notamment dans les groupes de grande taille, confrontés à des demandes plus fréquentes de services non-audit émanant des directions opérationnelles)

- **H3C** Les comités devraient s'assurer dans ce cas que les services réalisés par les contrôleurs légaux correspondent à ceux qui figurent sur cette liste préapprouvée
- Seuls 45% des comités d'audit concernés ont demandé un suivi des services non-audit fournis par les contrôleurs légaux en vue de s'assurer qu'ils étaient conformes au descriptif des services non-audit approuvés

- **H3C** Le H3C souligne que la qualité du suivi effectué par les comités d'audit sur la réalisation des services non-audit contribue à préserver l'indépendance des contrôleurs légaux

# ► Suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux

## 2. Prestations de services non-audit par les contrôleurs légaux



- Le H3C constate que le système d'approbation, par les comités d'audit, des prestations non-audit ne fonctionne pas de façon optimale

Cette obligation ne semble pas pleinement répondre à son objectif, ni du point de vue des comités d'audit qui n'en perçoivent pas toujours les enjeux, notamment pour ce qu'ils estiment être des missions non critiques, ni du point de vue de l'intérêt général qui ne peut se satisfaire d'une évaluation incomplète

# ► Suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux

## 3. Suivi du plafond des honoraires des services non-audit

- Les niveaux d'honoraires de services non-audit font le plus souvent l'objet d'un suivi, sans que ce suivi ne soit systématisé
  - ✓ *83% des comités d'audit ont assuré un suivi des honoraires des services non audit*
  - ✓ *Un tiers des comités d'audit n'a pas estimé nécessaire d'assurer le suivi du montant des honoraires versés, au titre des services non-audit, aux membres du réseau auquel appartient leur contrôleur légal*
  - ✓ *13% des comités s'étant exprimé sur la question ont fixé un plafond inférieur à 70% des honoraires d'audit annuels (crainte d'un engagement de la responsabilité des administrateurs)*

#3

## Sélection des contrôleurs légaux

# ► Sélection des contrôleurs légaux

## 1. Action et implication des comités d'audit dans le processus de sélection des contrôleurs légaux

H3C

- Le H3C relève de réels progrès au titre de l'implication des comités d'audit dans la procédure de sélection des contrôleurs légaux depuis sa précédente étude
- Une bonne pratique a été identifiée : plusieurs comités anticipent les appels d'offres afin d'éviter de confier à certains contrôleurs légaux des prestations incompatibles avec le commissariat aux comptes et ainsi les disqualifier pour un futur mandat de certification
- Certains comités demeurent peu investis dans le processus de sélection des contrôleurs légaux
  - ✓ 47% des comités d'audit n'ont pas participé à la définition des critères de sélection des futurs contrôleurs légaux
  - ✓ 29% des comités n'ont pas entrepris, dans le cadre de la procédure de sélection, la revue de l'analyse des propositions préparée par la direction financière
  - ✓ 35% des comités n'ont pas procédé à l'évaluation des propositions soumises par les candidats
  - ✓ 35% des comités n'ont pas réalisé des entretiens avec les candidats présélectionnés
  - ✓ 6% des comités d'audit des entités concernées ne se sont impliqués à aucun stade de la procédure de sélection des contrôleurs légaux

H3C

- Le H3C encourage à les comités d'audit à s'impliquer dans la définition des critères de sélection

# ► Sélection des contrôleurs légaux

## 2. Actions des comités d'audit avant la soumission, par les contrôleurs légaux, de leurs offres de services



- La place laissée aux cabinets de taille intermédiaire par les entités les plus importantes dans les processus de sélection est parfois limitée en raison de l'absence de publicité des appels d'offres

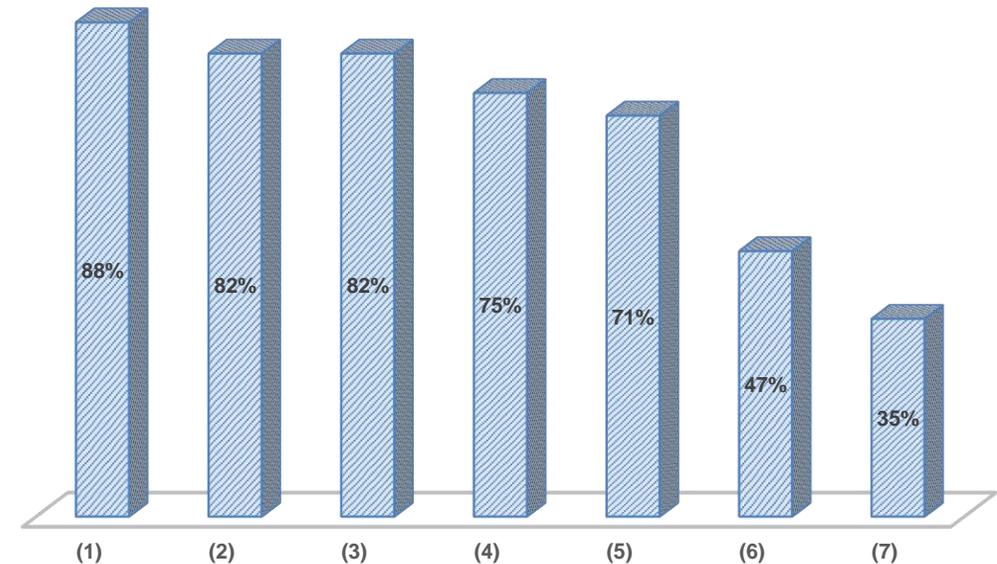
L'absence de publicité implique que les contrôleurs légaux mettent en place une veille active afin de se faire connaître des entités en amont des renouvellements. Certains cabinets indiquent ne pas disposer d'une organisation leur permettant d'assurer une telle veille

# Sélection des contrôleurs légaux

## 3. Intervention des comités d'audit après réception des offres

- Les critères permettant de privilégier la qualité de l'audit lors de l'évaluation des offres restent moins systématiquement cités que le critère du montant des honoraires
  - ✓ *Les outils technologiques et les indicateurs de qualité de l'audit présentés par les cabinets sont retenus comme critères de sélection par respectivement 47% et 35% des comités d'audit*

Critères utilisés dans le cadre des processus de sélection



- (1) *Compétence, connaissances et expérience techniques de l'équipe*
- (2) *Montant des honoraires*
- (3) *Connaissances et expérience spécifiques au secteur d'activité*
- (4) *Indépendance, objectivité et scepticisme professionnel*
- (5) *Etendue de la couverture internationale du réseau d'audit*
- (6) *Outils technologiques utilisés*
- (7) *Indicateurs de qualité de l'audit*

# ► Sélection des contrôleurs légaux

## 3. Intervention des comités d'audit après réception des offres

H3C

- Le H3C considère que les comités d'audit ont un rôle accru à jouer dans la promotion de la qualité de l'audit lors de la sélection. 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
- Le critère de la **couverture géographique** retenu dans certains groupes internationaux peut conduire des cabinets de taille intermédiaire à renoncer à faire une proposition, alors que des solutions alternatives pourraient être trouvées
- 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 avec la direction financière

H3C

# ► Sélection des contrôleurs légaux

## 3. Intervention des comités d'audit après réception des offres

- Les rapports de contrôle qualité du H3C sont rarement demandés aux candidats
  - ✓ *Un examen des rapports de contrôle qualité réalisés par le H3C sur les candidats n'a été effectué que dans 24% des cas*
- Le H3C rappelle l'intérêt d'examiner ses rapports de contrôle lors du processus de sélection. Les candidats contrôleurs légaux sont en mesure de joindre à leur dossier ces rapports expurgés des informations confidentielles. A défaut, les comités sont encouragés à leur en faire la demande

# ► Sélection des contrôleurs légaux

## 3. Intervention des comités d'audit après réception des offres

- 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, ne semble pas totalement appréhendée
  - ✓ *Le nombre de candidats ayant fait l'objet d'une recommandation varie, dans l'échantillon, entre 0 et 3*
  - ✓ *Seuls 13% des comités d'audit ont présenté une recommandation pour un nombre supérieur au nombre de mandats à pourvoir*
  - ✓ *7% des comités d'audit ont déclaré n'avoir mis en œuvre aucune diligence particulière avant l'expression de leur préférence pour un ou plusieurs contrôleurs légaux*
- Le H3C incite les comités d'audit à prendre en compte, dans leurs recommandations, des offres alternatives à celles des plus grands réseaux présents sur le marché et à promouvoir la constitution de collèges de commissaires aux comptes associant au moins un acteur de taille intermédiaire qui dispose des compétences requises

#4

Suivi de l'audit



# ► Suivi de l'audit

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

- Le H3C relève que les échanges entre comités d'audit et contrôleurs légaux sont, à quelques exceptions près, bien établis
  - ✓ *Avec de fortes variations dans la fréquence des interactions, selon les entités*
  - ✓ *8% des comités n'ont toutefois jamais rencontré les contrôleurs légaux au cours de la période de référence du questionnaire*
  - ✓ *Plusieurs présidents de comités d'audit recommandent des échanges directs avec les contrôleurs légaux, y compris en dehors des réunions du comité d'audit, lorsqu'une question émergente doit être réglée*
- Des bonnes pratiques ont été identifiées
  - ✓ *L'organisation de plusieurs rencontres annuelles, dont une lors de la planification de la mission des commissaires aux comptes, en amont du lancement des travaux, pour favoriser un échange sur les zones de risques et l'organisation des travaux envisagés pour y répondre*
  - ✓ *La mise en place d'un dialogue entre les comités d'audit et les commissaires aux comptes, y compris **hors la présence des directions opérationnelles** (32% des comités prévoient au moins une rencontre avec les contrôleurs légaux hors la présence de la direction de l'entité)*

# ▶ Suivi de l'audit

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

- Les comités d'audit ne développent généralement pas une approche critique des travaux des contrôleurs légaux dans le cadre du suivi qu'ils effectuent de leur mission
  - ✓ *L'analyse critique des seuils de signification retenus ou des risques identifiés par les contrôleurs légaux n'a été effectuée respectivement que par 32% et 30% des comités d'audit*

## 2. Utilisation des conclusions des rapports de contrôle du H3C

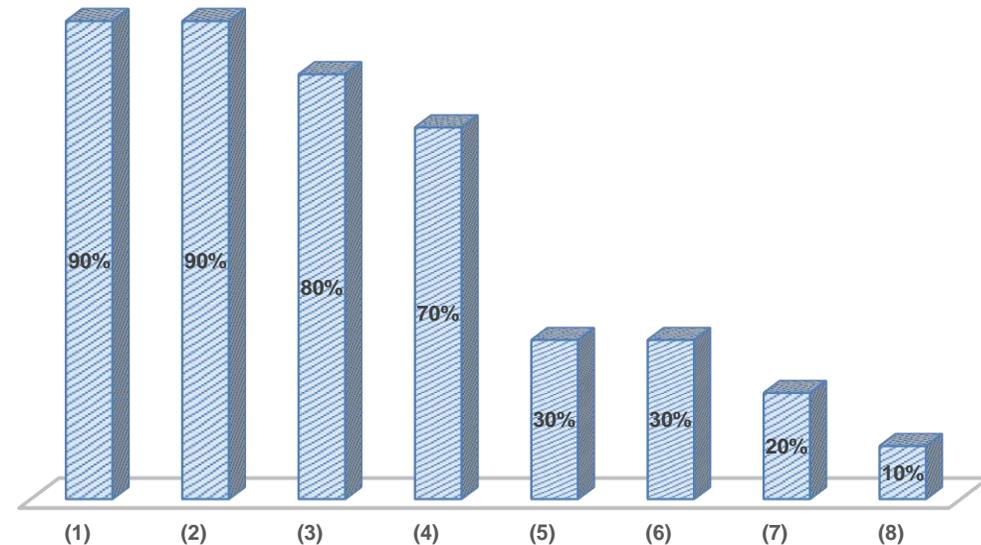
- Les constats relevés par le H3C lors de ses contrôles restent peu exploités, voire inconnus des comités d'audit
  - ✓ *Seuls 27% des comités d'audit ont demandé à leur contrôleur légal une copie du rapport de contrôle qualité du H3C*
  - ✓ *Parmi les comités qui ont consulté le rapport de contrôle, 68% ont tenu compte des conclusions formulées par le H3C et ont demandé des informations complémentaires à leur contrôleur légal, d'autant que certaines des remédiations peuvent être facilitées par l'action du comité d'audit*
  - ✓ *Bonne pratique : 7% des comités d'audit concernés sont allés plus loin en assurant un suivi de l'avancement du plan d'action mis en place à la suite du contrôle du régulateur*
- **Le H3C recommande aux contrôleurs légaux d'informer les comités d'audit des résultats des contrôles du H3C.** Il invite les comités d'audit à interroger les contrôleurs légaux sur leur situation quant aux contrôles du H3C
- **Le H3C invite également les comités à prêter attention aux plans d'actions** mis en place au sein des cabinets à l'issue des contrôles du H3C, afin d'inciter les cabinets à mettre en œuvre ces plans

# ► Suivi de l'audit

## 3. Evaluation par le comité d'audit de la qualité de l'audit

- Bonne pratique: 17% des comités ont procédé à une évaluation formalisée de la qualité de l'audit
  - ✓ Les critères les plus retenus sont la qualité des communications (90%), l'expertise technique démontrée par l'équipe d'audit (90%) et l'esprit critique de l'auditeur (80%)

Critères d'évaluation de la qualité de l'audit



- (1) Qualité des communications
- (2) Expertise technique démontrée par l'équipe d'audit
- (3) Esprit critique de l'auditeur
- (4) Evaluation de l'équipe d'audit
- (5) Utilisation de la technologie
- (6) Temps consacré au contrôle légal des comptes par l'associé et les contrôleurs légaux seniors
- (7) Examen des paramètres de contrôle qualité interne du contrôleur légal
- (8) Temps consacré à l'audit légal par le réviseur du contrôle qualité de la mission

#5

Suivi du processus d'élaboration de  
l'information financière

# ▶ Suivi du processus d'élaboration de l'information financière

## 1. Suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de l'entité

- Cette mission des comités d'audit a été abordée dans le questionnaire pour mesurer la contribution des contrôleurs légaux aux travaux des comités d'audit sur le sujet
- 78% des comités d'audit organisent des échanges avec les contrôleurs légaux dans le cadre de leur mission de suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques

*Sont privilégiés:*

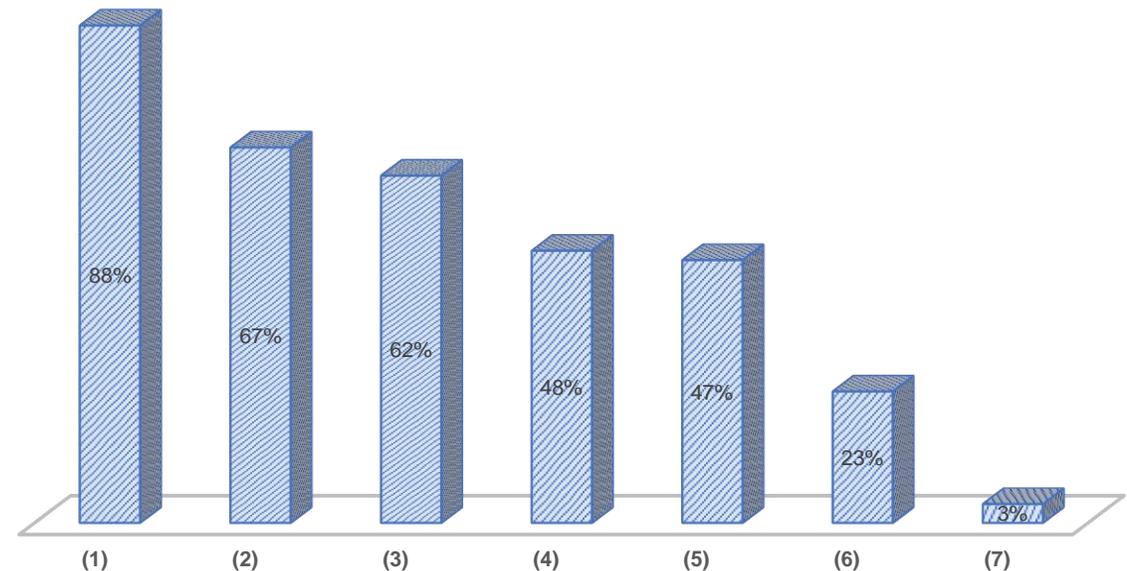
- ✓ *Les entretiens et les rencontres avec les responsables opérationnels (85% des comités d'audit)*
- ✓ *Les examens des rapports d'audit interne (63% des comités)*
- **86% des comités d'audit abordent avec les contrôleurs légaux des questions clés découlant du contrôle légal**
  - ✓ *En particulier les déficiences significatives des systèmes de contrôle interne de l'entité auditée ou celles de la société consolidante*

# Suivi du processus d'élaboration de l'information financière

## 2. Contributions et recommandations émises par les comités d'audit

- Les comités d'audit remplissent leur rôle d'émission de recommandations
  - ✓ En moyenne sur trois domaines de contributions par an
  - ✓ 3% des comités n'ont fourni aucune contribution ou recommandation
- Le domaine ayant fait l'objet du plus grand nombre de recommandations est l'analyse de la gestion des risques et contrôle interne (88% des comités d'audit ont émis au moins une recommandation à ce titre)
- Plusieurs comités précisent mettre en œuvre un suivi de la mise en place de leurs recommandations

Part des comités d'audit ayant émis des recommandations par domaine



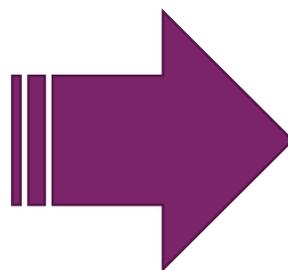
- (1) Analyse de la gestion des risques / contrôle interne
- (2) Préparation des états financiers
- (3) Evaluation de la conformité à la réglementation
- (4) Cybersécurité
- (5) Financement et liquidité
- (6) Autres domaines
- (7) Pas de contribution

# Quelques bonnes pratiques

## Synthèse des bonnes pratiques identifiées

- Différentes bonnes pratiques ont été relevées par le H3C, notamment :
  - ✓ *Les échanges lors de la planification de la mission de contrôle légal*
  - ✓ *La mise en place d'un dialogue avec les commissaires aux comptes, y compris hors la présence des directions opérationnelles*
  - ✓ *La mise en place d'évaluations formalisées de la qualité des missions d'audit*
  - ✓ *La définition par le comité d'audit d'un cadre de référence permettant de régir l'intervention des commissaires aux comptes au sein d'un groupe*
  - ✓ *L'anticipation des appels d'offres pour disposer d'une offre de plusieurs commissaires aux comptes susceptibles d'intervenir au niveau du groupe*

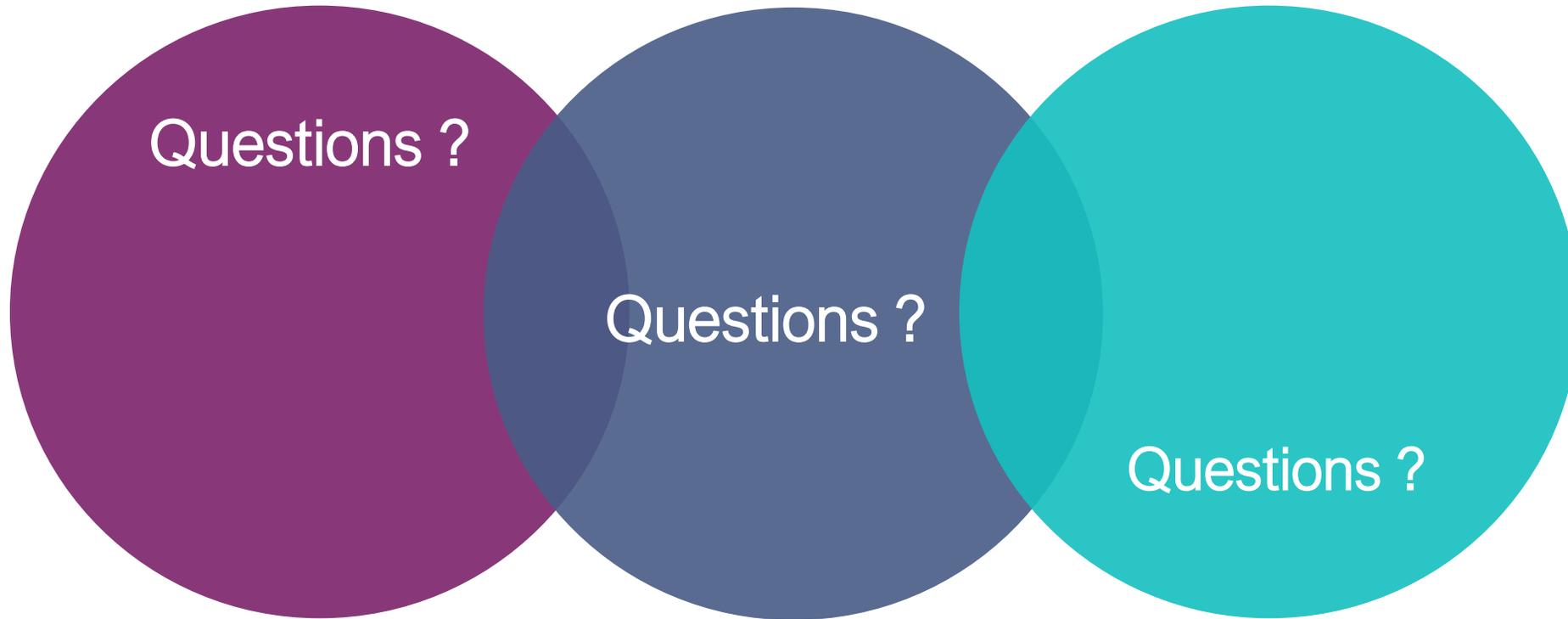
# Prochaines étapes



Consolidation au niveau européen

Centralisation des données par la Commission européenne

Rédaction du rapport de la Commission sur des tendances européennes





Rencontres avec...



Rencontre avec

Madame Kadidja  
Sinz

Présidente du comité  
d'audit et membre du  
comité des risques  
de BPCE





Rencontre avec

Madame Eliane  
Rouyer-Chevalier

Administratrice  
indépendante et  
présidente du comité  
d'audit de Legrand





Rencontre avec

Monsieur Jean-Charles Boucher

Commissaire aux  
comptes, associé  
RSM



# Clôture

---

Florence Peybernès,  
présidente du H3C





# Les Rencontres du H3C

Session 2022

## Restitution des travaux sur les comités d'audit