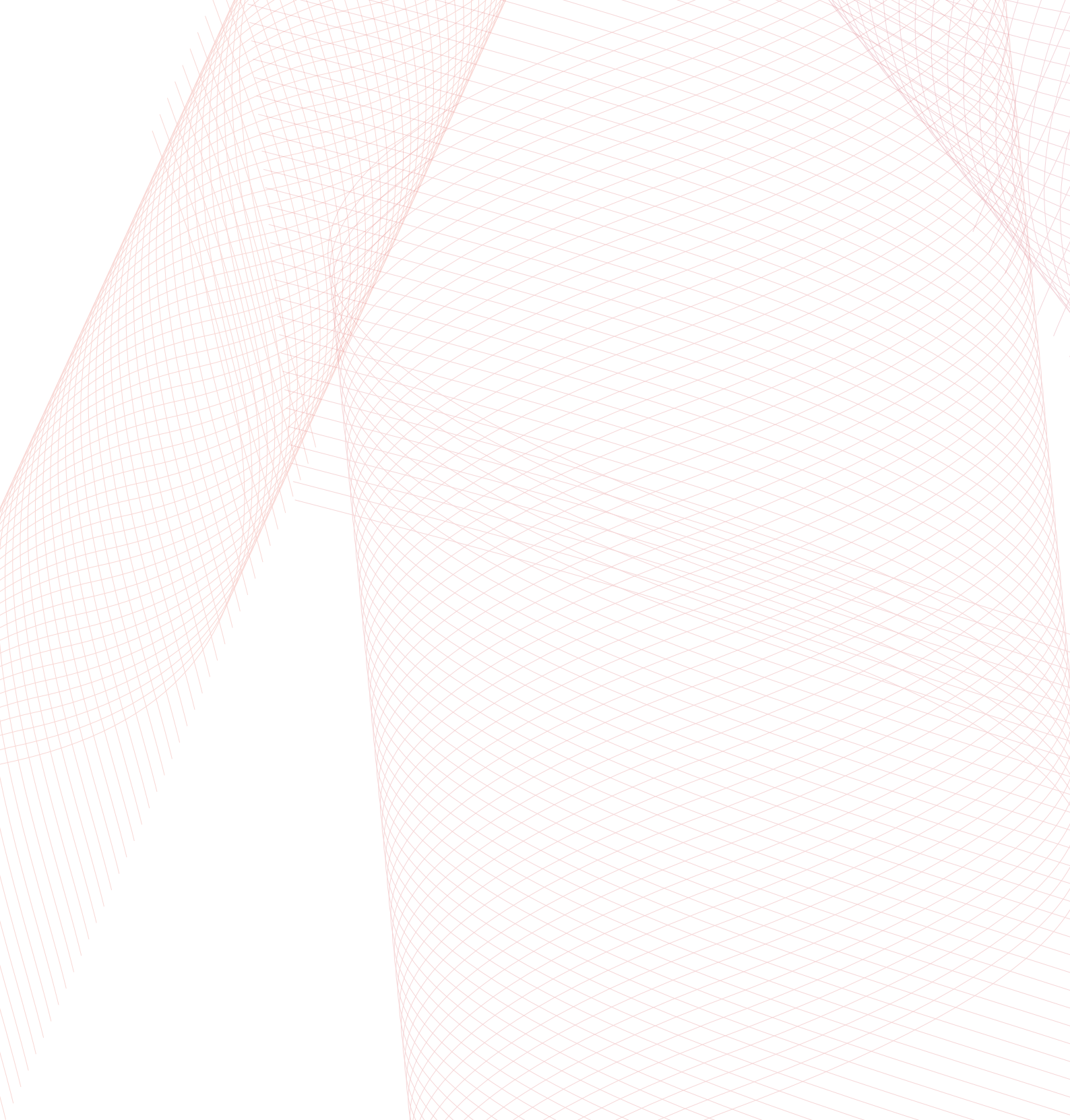




RAPPORT  
ANNUEL  
2011

Haut Conseil  
du commissariat  
aux comptes



# HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

---

Le rapport annuel rend compte des activités du H3C au cours de l'année 2011 et leur prolongement au cours des premiers mois de 2012.

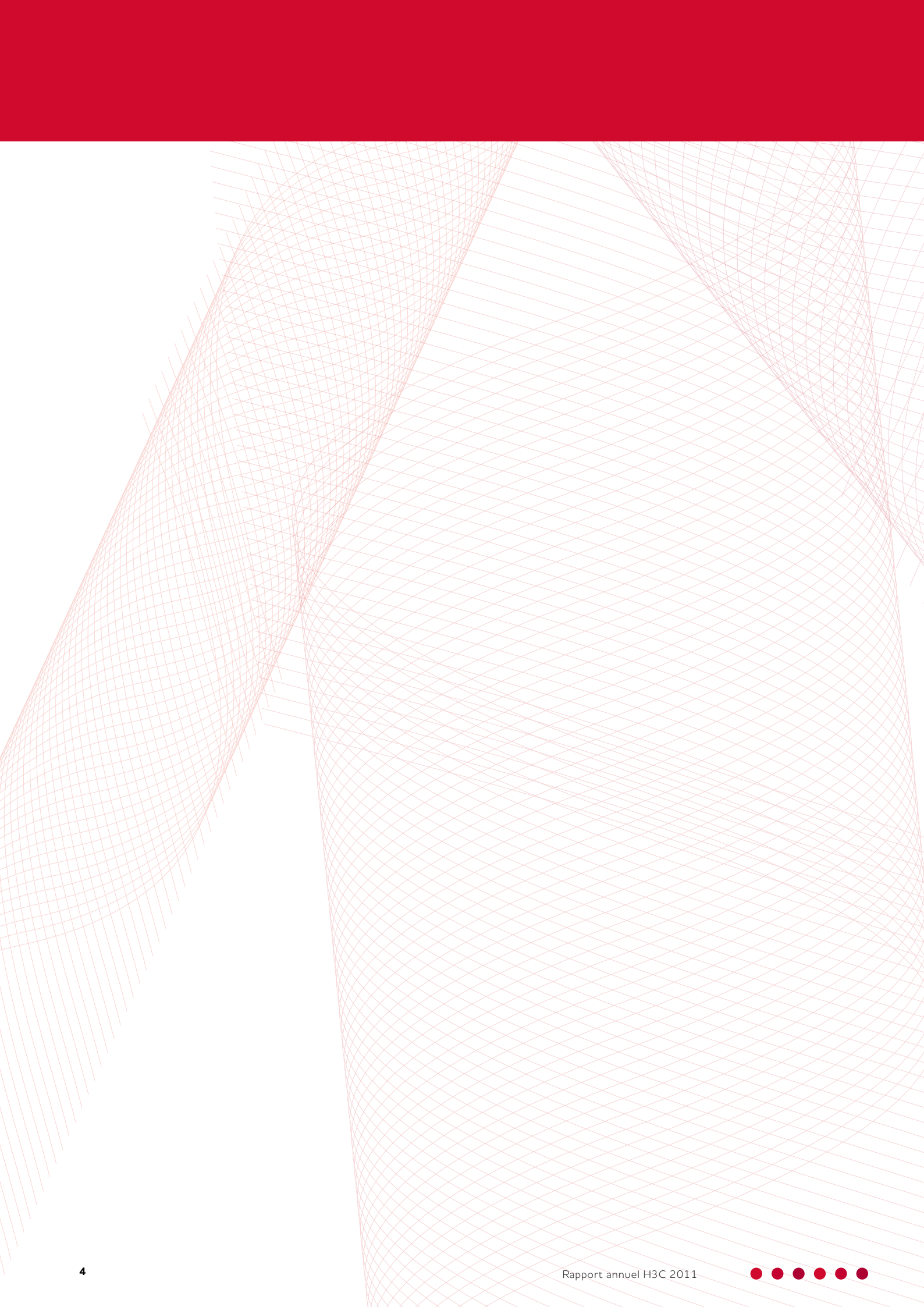
En date du 5 juillet 2012, le H3C a adopté le présent rapport établi en application des dispositions de l'article R. 821-13 du code de commerce, aux termes duquel le Haut Conseil établit chaque année un rapport public retraçant notamment le résultat des contrôles des commissaires aux comptes réalisés dans l'année. Le rapport annuel est adressé au Garde des Sceaux, ministre de la justice.

---

<b>LE MOT DE LA PRÉSIDENTE</b>	p. 5
<b>1<sup>ÈRE</sup> PARTIE : PRÉSENTATION DU H3C</b>	p. 7
LE H3C, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE	p. 8
1.1. Les missions du H3C	p. 8
1.2. La coopération avec les autres autorités et acteurs de la régulation financière	p. 10
L'ORGANISATION DU H3C	p. 12
2.1. Le nouveau règlement intérieur	p. 12
2.2. Le collège	p. 13
2.3. Le secrétariat général	p. 17
2.4. Les moyens budgétaires : une autonomie financière effective	p. 20
<b>2<sup>ÈME</sup> PARTIE : L'EXERCICE DES MISSIONS</b>	p. 23
CONTRIBUER A LA NORMALISATION	p. 24
1.1. Les normes relatives à la certification et aux autres interventions expressément prévues par les lois ou règlements	p. 25
1.2. Les diligences directement liées à la mission	p. 29
VEILLER AU RESPECT DE LA DÉONTOLOGIE ET DE L'INDÉPENDANCE, GUIDER LES PROFESSIONNELS DANS L'APPLICATION DES RÈGLES	p. 32
2.1. La procédure de traitement des saisines et questions	p. 33
2.2. Identification d'une bonne pratique professionnelle relative à l'autorévision	p. 33
2.3. Les saisines	p. 35
CONTRÔLER	p. 41
3.1. Le programme de contrôle de l'année 2011	p. 42
3.2. Les résultats 2011	p. 44
3.3. Le suivi des contrôles	p. 54
JUGER EN APPEL	p. 55
4.1. Données chiffrées et commentaires	p. 55
4.2. Analyse des décisions rendues	p. 56
COOPÉRER À L'ÉCHELLE EUROPÉENNE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL	p. 59
5.1. La réforme du contrôle légal des comptes au plan européen : les initiatives du H3C	p. 59
5.2. La coordination européenne	p. 61
5.3. Les relations bilatérales	p. 61
5.4. La coopération internationale : les travaux de l'IFIAR	p. 62
<b>3<sup>ÈME</sup> PARTIE : ANNEXES</b>	p. 67

# SOMMAIRE DES ENCADRÉS

- Les évolutions récentes de la législation française en lien avec le commissariat aux comptes	p. 9
- Les évaluations de la France par l'OCDE et le FMI	p. 10
- La consultation sur le plan stratégique et le programme de travail de l'IAASB : propositions du H3C	p. 11
- Les contrôleurs du H3C	p. 20
- Le financement du H3C	p. 20
- Les conditions générales de passation des marchés et des conventions	p. 21
- Le processus d'élaboration des normes	p. 24
- Les normes relatives à la certification des comptes et aux autres interventions expressément prévues par les lois ou règlements	p. 26
- Les normes DDL homologuées	p. 30
- Les nouvelles obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale	p. 31
- La bonne pratique autorévision	p. 34
- Le cadre d'intervention du commissaire aux comptes des partis et groupements politiques visés par la loi du 11 mars 1988	p. 38
- La répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes	p. 39
- Le cadre juridique des contrôles	p. 41
- Le plan pluriannuel de contrôle	p. 41
- Le contrôle périodique d'un cabinet	p. 41
- L'exécution des contrôles	p. 42
- La sélection des mandats	p. 42
- Le contrôle des cabinets EIP en chiffres	p. 46
- La procédure juridictionnelle à l'égard des commissaires aux comptes	p. 55
- Désaccords sur le montant de la rémunération : article R. 823-18 du code de commerce	p. 58
- Consultation sur le projet européen de réforme du contrôle légal	p. 59
- La régulation financière européenne	p. 60
- L'IFIAR	p. 63



# LE MOT DE LA PRÉSIDENTE



L'année 2011 a été tout à la fois une année de continuité et une année annonciatrice de changements. Continuité puisque le Haut Conseil a poursuivi sa mission en mesurant la pleine responsabilité qui lui incombe compte tenu du contexte actuel de crise économique, financière et budgétaire. Ses procédures de traitement des dossiers ont été modifiées pour mieux répondre à ses missions grandissantes et mieux impliquer les parties prenantes. Un nouveau règlement intérieur a été homologué et de nouvelles commissions spécialisées mises en place. Par ailleurs, les effectifs ont été renforcés.

Outre les projets normatifs, les avis déontologiques et le traitement des dossiers juridictionnels, le H3C a poursuivi sa dynamique de contrôle des cabinets. Les améliorations de la qualité des audits attendues par le Haut Conseil à la suite des contrôles, sont retracées dans ce rapport. Notre action s'inscrit pleinement dans le mouvement international de renforcement du contrôle légal des comptes. La coordination européenne est entrée dans une phase opérationnelle. Les régulateurs développent aujourd'hui des approches communes en matière de contrôle, partagent leurs informations et ouvrent des échanges avec les réseaux. À l'échelon international, le forum international des régulateurs d'audit, l'IFIAR, entre également dans une phase plus opérationnelle. Il est un lieu privilégié de dialogue avec les grands réseaux d'audit internationaux, ainsi qu'avec les organismes qui œuvrent au développement de normes internationales en matière d'audit et de déontologie.

En regardant le travail accompli, je tiens à remercier les membres du collège pour la richesse de leur contribution ainsi que les services permanents pour leur implication et leurs apports techniques dans l'ensemble des travaux.

La fin de l'année 2011 a été marquée par la publication des propositions de réforme de l'audit de la Commission européenne. Ce projet de réforme témoigne de l'intérêt majeur porté par les autorités européennes à la profession de l'audit et consacre son rôle central dans la sécurité financière. Le projet contient non seulement des modifications de la réglementation de l'audit mais aussi des dispositions touchant aux structures de la régulation nationale et européenne de la profession d'auditeur. Nous avons mené une consultation des parties prenantes de l'audit avec pour objectif de recueillir leurs analyses sur ces mesures et surtout d'évaluer l'impact de la réforme proposée sur l'exercice de la mission de commissaires aux comptes. Je m'emploierai, au cours du processus d'adoption de ces textes, à garantir l'unicité de la profession et à maintenir le cap d'une régulation au service de la qualité de l'audit.

J'aurai également à cœur de poursuivre le dialogue engagé avec les différents acteurs de la profession et l'ensemble des parties prenantes.

Christine Thin







# Présentation du H3C



## **LE H3C, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE**

---

p. 7

1.1. Les missions du H3C

p. 8

1.2. La coopération avec les autres autorités et acteurs  
de la régulation financière

p. 10

## **L'ORGANISATION DU H3C**

---

2.1. Le nouveau règlement intérieur

p. 12

2.2. Le collège

p. 12

2.3. Le secrétariat général

p. 17

2.4. Les moyens budgétaires

p. 20

---

# I. PRÉSENTATION DU H3C

## 1. LE H3C, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE

---

### 1.1. LES MISSIONS DU H3C

Institué par la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003, le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) est l'Autorité publique indépendante chargée, en France, de la régulation et de la supervision de la profession de commissaire aux comptes.

Les missions du H3C, dans le domaine des normes, de la déontologie du professionnel, des contrôles et de son activité d'instance d'appel, sont définies par l'article L. 821-1 du code de commerce.

Le H3C conduit sa mission avec pour objectif de contribuer à la sécurisation des comptes des entreprises, gage de confiance pour les tiers.

#### **CONTRIBUER À LA NORMALISATION**

Le Haut Conseil émet des avis sur les normes d'exercice professionnel proposées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC).

L'examen des projets de normes élaborées par la CNCC est conduit en prenant en considération les intérêts des parties prenantes et les normes internationales.

Ces normes, homologuées par arrêté du Garde des Sceaux, sécurisent la démarche du commissaire aux comptes dans l'exercice de ses missions. Elles guident la démarche d'audit du commissaire aux comptes et l'organisation de ses travaux.

Le H3C identifie également des bonnes pratiques qui complètent les normes professionnelles.

#### **VEILLER AU RESPECT DE LA DÉONTOLOGIE ET DE L'INDÉPENDANCE, GUIDER LES PROFESSIONNELS DANS L'APPLICATION DES RÈGLES**

La loi a confié expressément au Haut Conseil de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance par les commissaires aux comptes lors de la réalisation de leur mission.

À ce titre, le H3C examine des situations pratiques qui lui sont soumises par les commissaires aux comptes, les entreprises, les autorités publiques ainsi que par le secrétaire général du

H3C à l'occasion des opérations de contrôle. Il peut également s'autosaisir.

Il contribue, en rendant ses avis et en les publiant, au respect par les commissaires aux comptes des dispositions applicables en matière de déontologie, dans des situations concrètes.

#### **CONTRÔLER**

Les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques organisés et réalisés selon le cadre, les orientations et les modalités définies par le H3C.

Les contrôles ont pour objet de s'assurer du bon exercice du commissariat aux comptes. Ils permettent également de s'assurer de la prise en compte effective des recommandations émises auprès des professionnels contrôlés.

En cas de manquement avéré, les contrôles peuvent conduire à saisir le procureur général, en vue d'un éventuel exercice de la procédure disciplinaire.

#### **JUGER EN APPEL**

La directive 1006/43/CE du 17 mai 2006 exige que les États membres mettent en place des systèmes de sanctions efficaces qui permettent de prévenir et de corriger les fautes des auditeurs dans l'exercice de leur mission.

Le H3C constitue l'instance d'appel des décisions rendues par les chambres régionales en matière de discipline, d'honoraires et d'inscription.

#### **COOPÉRER ET ÉCHANGER EN EUROPE ET À L'INTERNATIONAL**

Le H3C est membre des coordinations européennes et internationales de l'audit. Dans un contexte d'internationalisation des marchés et de la pratique de l'audit, le H3C contribue au rapprochement des pratiques européennes et internationales de supervision et participe à une régulation coordonnée de l'audit à l'échelon international.



## LES ÉVOLUTIONS RÉCENTES DE LA LÉGISLATION FRANÇAISE EN LIEN AVEC LE COMMISSARIAT AUX COMPTES

### 1 • Loi n°2011-331 du 28 mars 2011 de modernisation des professions judiciaires ou juridiques

Les sociétés de participations financières de professions libérales (SPFPL) ont été créées par la loi du 12 décembre 2001 qui a introduit un nouvel article 31-1 dans la loi du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales. Cet article autorise une SPFPL à prendre des participations dans des sociétés d'exercice libéral qui exercent la même profession.

La loi du 28 mars 2011 introduit un nouvel article 31-2 dans la loi de 1990 qui autorise la création de SPFPL pluridisciplinaires. Une même société de participations financières de professions libérales pourra désormais détenir des participations dans des sociétés d'exercice d'avocat, de notaire, d'huissier de justice, de commissaire-priseur judiciaire, d'experts-comptables, de commissaires aux comptes et de conseils en propriété industrielle.

### 2 • Décret n°2011-1892 et arrêté du 14 décembre 2011 sur les SPFPL de commissaires aux comptes

Ce décret pris en application de l'article 31-1 de la loi du 31 décembre 1990 fixe le régime applicable aux sociétés de participations financières de commissaires aux comptes (constitution, fonctionnement, contrôle, dissolution liquidation).

L'arrêté fixe les règles relatives à la liste des SPFPL de commissaires aux comptes.

Rappel : les SPFPL de commissaires aux comptes ne sont pas des sociétés d'exercice. Leur régime est donc distinct de celui des structures d'exercice.

### 3 • Décret n°2011-703 du 21 juin 2011 et arrêté du 21 juin 2011 relatif aux relations entre la Cour des comptes et les commissaires aux comptes au titre de la certification des comptes des organismes de sécurité sociale - Avis du H3C du 14 février 2011

Ces textes organisent des modalités pratiques d'échanges de renseignements entre la Cour des comptes et les commissaires aux comptes dans le cadre de leurs missions respectives de certification des comptes du régime général de la sécurité sociale et des autres régimes de sécurité sociale.

### 4 • Loi n°2012-387 du 22 mars 2012 sur la simplification du droit et l'allégement des démarches administratives

Cette loi tend à simplifier le droit et alléger les démarches administratives qui pèsent sur les entreprises. Les principales mesures relatives à l'exercice de la mission du commissaire aux comptes sont les suivantes :

- possibilité pour les sociétés commerciales d'autoriser le dépôt au greffe, par le commissaire aux comptes, de ses rapports et des documents relatifs à sa nomination et à sa démission (nouvel article L. 823-8-1 du code de commerce),
- levée du secret professionnel entre professionnels du chiffre et du droit en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (article L. 561-21 du code monétaire et financier),
- exonération de l'obligation pour le commissaire aux comptes d'informer le ministre chargé de l'économie des manquements significatifs et répétés aux délais de paiement pour les micro-entreprises, les petites et moyennes entreprises,
- modifications de l'article L. 2135-2 du code du travail relatif aux comptes consolidés et annexés établis par les organisations syndicales et professionnelles,
- conditions de nomination du commissaire aux comptes dans les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP).

## 1.2. LA COOPÉRATION AVEC LES AUTRES AUTORITÉS ET ACTEURS DE LA RÉGULATION FINANCIÈRE

L'ordonnance n°2010-76 du 21 janvier 2010 portant fusion des autorités prudentielles a modifié la loi en précisant que l'Autorité des marchés financiers (AMF), le H3C et l'Autorité de Contrôle Prudentiel (ACP) peuvent échanger tous renseignements utiles à l'exercice de leurs missions respectives.

Un accord conclu le 6 avril 2011 entre le H3C et l'ACP précise, dans ce cadre, les modalités pratiques des échanges d'informations entre ces deux autorités.

De même, le H3C et l'AMF ont conclu le 11 janvier 2010, un accord relatif au contrôle des commissaires aux comptes. Celui-ci précise les modalités pratiques du concours de l'AMF dans la réalisation des contrôles périodiques et fixe les conditions d'échanges d'informations entre les deux autorités dans le cadre de leurs missions respectives.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) concourt aux travaux du H3C notamment à travers des groupes de coordination et lors d'échanges d'informations nécessaires à la surveillance de la profession.

Le H3C est également membre du Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (COLB). Au cours de l'année 2011, les travaux des sous-groupes ont porté sur la déclaration de soupçon, les échanges de bonnes pratiques entre autorités de contrôle, la sensibilisation des professionnels. Le H3C collabore avec les organisations internationales dès lors que son expertise en tant que régulateur de l'audit est requise. Il a ainsi été auditionné en 2012 dans le cadre des évaluations de la France par l'OCDE et le FMI.



### LES ÉVALUATIONS DE LA FRANCE PAR L'OCDE ET LE FMI

**1** • L'OCDE réalise depuis 1997 un suivi systématique de l'application, par les pays signataires, de la Convention du 17 décembre 1997 sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales (article 12 de la Convention). Dans ce cadre, le 3<sup>ème</sup> audit de la France par l'OCDE sur son application de la convention OCDE de lutte contre la corruption a eu lieu en début d'année 2012. Cette évaluation a pour objectifs d'évaluer les structures et procédures mises en place par les pouvoirs publics et les parties prenantes (dont les commissaires aux comptes) pour faire appliquer les textes législatifs et réglementaires de transposition de la Convention.

**2** • La France fait l'objet en 2012 d'une évaluation par le FMI au titre du programme d'évaluation du secteur financier. Le but de ce programme est en premier lieu d'évaluer la stabilité du secteur financier. Cette évaluation s'appuie notamment sur un dialogue approfondi avec l'État, les différentes autorités françaises et des entreprises du secteur privé. Elle permettra d'évaluer la qualité de la régulation, de la surveillance et du contrôle en France.



Compte tenu de son rôle au sein de processus d'élaboration et d'adoption des règles professionnelles en France, le H3C est attentif aux évolutions de la normalisation internationale à la fois en matière de travaux d'audit et de déontologie. Il répond aux consultations organisées dans ces domaines et rencontre les présidents de l'IESBA<sup>1</sup> et de l'IAASB<sup>2</sup>. Des échanges avec ces régulateurs ont lieu également dans le cadre des travaux communs de l'organisation internationale des régulateurs (IFIAR).

En 2011, il a répondu à la consultation menée sur les orientations stratégiques envisagées par l'IAASB pour les trois prochaines années (annexe 2 - lettre du 8 avril 2011). Il a également participé à la consultation menée par cet organisme sur les évolutions des rapports d'audit. Le Haut Conseil a présenté des propositions à ce titre, à partir de l'expérience développée en France (annexe 3 - lettre du 14 septembre 2011).



#### LA CONSULTATION SUR LE PLAN STRATÉGIQUE ET LE PROGRAMME DE TRAVAIL DE L'IAASB : LES PROPOSITIONS DU H3C

- 1 • *Poursuivre le développement et l'amélioration des standards internationaux,*
- 2 • *Élaborer, en complément des ISA, des standards relatifs à d'autres interventions susceptibles d'être menées par les contrôleurs légaux,*
- 3 • *Développer les initiatives en vue d'obtenir des retours d'expérience sur la pertinence des standards.*

<sup>1</sup>International Ethics Standards Board for Accountants

<sup>2</sup>International Auditing and Assurance Standards Board

## 2. L'ORGANISATION DU H3C

---

*Le H3C dispose d'une organisation qui relève de la loi et des textes réglementaires. Celle-ci repose sur la diversité des compétences et des cultures professionnelles, sur l'indépendance du collège et sur l'appui technique des services.*

### 2.1. LE NOUVEAU RÈGLEMENT INTÉRIEUR

En application de l'article R. 821-5 du code de commerce et pour tenir compte des textes intervenus depuis 2004, le H3C s'est doté d'un nouveau règlement intérieur, homologué par arrêté du Garde des Sceaux du 11 juillet 2011. Il y est donné explicitement au collège mission d'arrêter des orientations stratégiques pour guider l'action du Haut Conseil.

#### 2.1.1. L'organisation du H3C

Le règlement intérieur prévoit la répartition des compétences entre le collège et le secrétariat général ainsi que les règles visant à prévenir les conflits d'intérêt. Le fonctionnement des commissions consultatives spécialisées y est également prévu. Par ailleurs, le comité budgétaire a été remplacé par un comité d'audit.

#### 2.1.2. L'exercice de ses missions par le H3C

Le règlement intérieur décrit la procédure d'organisation des séances du H3C en tenant compte de la pratique suivie à ce jour par le H3C. Il clarifie la nature et la forme des réponses apportées par le H3C aux demandes qui lui sont soumises en les classant en trois catégories : avis, décisions et délibérations. Les modalités de publication des décisions ont en outre été précisées.

Le traitement et l'instruction des questions dont le Haut Conseil est destinataire est également prévu : le règlement intérieur consacre l'existence d'une commission spécialisée chargée d'examiner les orientations de traitement préconisées par le secrétariat général.

Enfin, le règlement intérieur rappelle les règles régissant l'organisation des contrôles, telles qu'elles figurent au code de commerce.

#### 2.1.3. Les relations institutionnelles

Les conditions dans lesquelles le H3C sollicite le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sont décrites. Le règlement intérieur introduit une possibilité d'échanges directs d'informations avec les compagnies régionales et les autorités françaises de régulation.

Les relations européennes et internationales du Haut Conseil y sont également traitées. Le règlement intérieur prévoit tout d'abord que le collège délibère sur les grandes orientations de la politique européenne et internationale et qu'une commission spécialisée l'assiste dans l'exercice de cette mission. Il autorise le Président à déléguer, de façon ponctuelle, ses pouvoirs de représentation dans ce domaine à un autre membre ou au secrétaire général.

Le règlement intérieur prévoit également les modalités de coopération avec les autorités européennes et étrangères et décrit notamment les modalités de traitement des demandes d'information et des requêtes d'assistance émanant de celles-ci. Il précise enfin les conditions dans lesquelles interviennent les délégations de pouvoir en la matière.

## 2.2. LE COLLÈGE

### 2.2.1. La composition du collège

Le collège du H3C est composé de douze membres et est présidé par un conseiller à la Cour de cassation. Il délibère sur toute question relevant de la compétence du H3C, dans la limite des pouvoirs propres du président et du secrétaire général.

Les membres se réunissent deux à trois fois par mois en séance plénière pour délibérer et prendre les décisions du Haut Conseil.

Les membres sont nommés par décret pour six ans, renouvelables par moitié tous les trois ans. Le collège du H3C se compose comme suit :

- trois magistrats, issus de la Cour de cassation, de la Cour des comptes et de l'ordre judiciaire, le président étant le magistrat issu de la Cour de cassation (1, 2 et 3) ;
- le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant, un représentant du ministère de l'Économie, un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière (4, 5 et 6) ;
- trois personnalités qualifiées dans les matières économique et financière : deux ayant compétences dans le domaine des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, une ayant compétence dans le domaine des petites et moyennes entreprises ou en matière d'associations (7, 8 et 9) ;
- trois commissaires aux comptes, dont deux ayant une expérience du contrôle des comptes d'entités qui procèdent à des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou qui font appel à la générosité publique (10, 11 et 12).

## La composition du collège

- 1 • **Christine Thin**  
Président, Conseiller à la Cour de cassation
- 2 • **Jean-Michel de Mourgues**  
Conseiller maître à la Cour des comptes
- 3 • **Jean-Pierre Zanoto**  
Conseiller à la Cour de cassation
- 4 • **Jean-Pierre Jouyet**  
Président de l'Autorité des marchés financiers
- 5 • **Etienne Oudot de Dainville**  
Sous-directeur, direction générale du Trésor
- 6 • **Hervet Synvet**  
Professeur des universités
- 7 • **Christian Laubie**  
Administrateur de sociétés
- 8 • **Jean-Marie Pillois**  
Administrateur de sociétés
- 9 • **Philippe Christelle**  
Directeur – Audit interne
- 10 • **Gérard Rivière**  
Commissaire aux comptes
- 11 • **Michel Tudel**  
Commissaire aux comptes
- 12 • **Antoine Mercier**  
Commissaire aux comptes





Par ailleurs, un commissaire du Gouvernement est désigné par le Garde des Sceaux auprès du H3C avec voix consultative. Les fonctions de commissaire de Gouvernement sont assurées par le directeur des affaires civiles et du Sceau ou son représentant.



13



14

#### 13 • Laurent Vallée

Directeur des affaires civiles et du Sceau

#### 14 • Christian Belhôte

Magistrat, représentant du Directeur des affaires civiles et du Sceau

Le magistrat chargé du ministère public (15) devant le H3C statuant en matière disciplinaire est nommé par le Garde des Sceaux, ministre de la justice, parmi les avocats généraux près la Cour de cassation, sur proposition du procureur général.

Lorsqu'il siège en matière disciplinaire, le H3C est assisté de rapporteurs (16).



15



16

#### 15 • Régine Bonhomme

Avocat général près la Cour de cassation

#### 16 • Agnès Marcadé

Magistrat

20 SÉANCES DU COLLÈGE ET 4 SÉANCES DISCIPLINAIRES ONT ÉTÉ TENUES EN 2011

## 2.2.2. Les commissions consultatives spécialisées

Des commissions consultatives ont été constituées par le collège afin de l'assister sur tous sujets entrant dans ses missions telles que définies à l'article L. 821-1 du code de commerce. Elles préparent les avis et décisions du collège sur des thèmes.

Chaque commission est présidée par un membre du Haut Conseil et comprend au moins un autre membre du H3C. Le commissaire du Gouvernement peut participer aux travaux des commissions consultatives spécialisées.

### Commission spécialisée en matière de normes

#### **Champ de compétences de la commission :**

En application de l'article 15 du règlement intérieur, cette commission examine les projets de normes élaborés par la CNCC. Ses membres sont membres du groupe de concertation constitué avec la CNCC en vue de l'homologation de ces projets.

Le collège a également chargé la commission de mener les missions suivantes :

- effectuer un suivi de l'application des normes en lien avec le contrôle qualité ;
- mettre en place une concertation avec la CNCC en matière de doctrine professionnelle ; notamment au titre des notes d'information élaborées par la CNCC ;
- identifier des sujets susceptibles de relever d'une bonne pratique professionnelle.

**Président :** M. Antoine Mercier

**Membres :** M. Philippe Christelle, M. Jean-Pierre Zanoto, le représentant de l'AMF

### Commission spécialisée en matière de saisines

#### **Champ de compétences de la commission :**

Selon l'article 43 du règlement intérieur, « une commission spécialisée est chargée d'examiner les orientations proposées par le secrétariat général en vue du traitement des questions dont le Haut Conseil a été destinataire ».

**Président :** M. Hervé Synvet

**Membres :** M. Antoine Mercier, M. Jean-Michel de Mourgues, le représentant de l'AMF

### Commission spécialisée en matière de contrôle qualité

#### **Champ de compétences de la commission :**

Cette commission a pour objet de proposer au collège des orientations sur la stratégie du Haut Conseil en matière de contrôle et de suivre la bonne exécution des contrôles.

Les membres de la commission participent au comité de coordination H3C/CNCC, qui, compte tenu du concours apporté par les instances professionnelles aux opérations de contrôles :

- s'assure de la disponibilité des ressources nécessaires à l'exécution de l'ensemble du programme de contrôle ;
- homogénéise les procédures et méthodes de contrôles ;
- facilite la communication et l'échange des informations nécessaires au bon fonctionnement des opérations de contrôle et celles nécessaires à la prise de connaissance des cabinets à contrôler.

**Président :** M. Philippe Christelle

**Membres :** M. Christian Laubie, M. Gérard Rivière, le représentant de l'AMF

### Commission spécialisée en matière internationale

L'article 60 du règlement intérieur donne au collège mission de définir les grandes orientations de l'action du Haut Conseil en matière européenne et internationale. Il prévoit que « dans l'exercice de cette mission, le collège est assisté d'une commission spécialisée constituée conformément aux articles 15 à 21 du règlement intérieur ».

#### Champ de compétences de la commission :

- assiste le collège dans la définition des grandes orientations de la politique européenne et internationale du H3C (IFIAR, EGAOB, bilatéral) ;
- prépare les accords de coopération avec les homologues ;
- assiste le collège dans les réponses adressées aux consultations organisées par les organismes européens et internationaux ainsi qu'à l'occasion de sujets d'ordre techniques discutés au niveau européen ou international.

La commission pourra effectuer des travaux en lien avec d'autres commissions, notamment sur des sujets d'ordre technique sur les normes ou l'exercice du commissariat aux comptes.

**Président** : M. Jean-Marie Pillois

**Membres** : Mme Christine Thin, le représentant du Directeur du Trésor

17 • Philippe Steing  
Secrétaire général

18 • Laurence Duflo  
Secrétaire général adjoint

### 2.3. LE SECRÉTARIAT GÉNÉRAL

#### 2.3.1. Les attributions et missions du secrétaire général

Les attributions et missions du secrétaire général sont fixées par le code de commerce. Le secrétaire général est chargé, sous l'autorité du président, de la gestion administrative du H3C, de la préparation et du suivi de ses travaux ainsi que de toute question qui pourrait lui être confiée.

Il dispose de pouvoirs propres en matière de contrôle en particulier leur réalisation, l'émission de recommandations et la saisine des parquets. Il instruit les situations individuelles, sauf lorsque le H3C est saisi en tant qu'instance d'appel en matières juridictionnelles.

Dans l'exercice de ses missions, il est assisté d'un secrétaire général adjoint auquel il peut déléguer sa signature en toute matière.

Compte tenu de ses attributions en matière de contrôles, il n'intervient pas dans l'instruction des dossiers présentés au H3C en matière disciplinaire. Cette mission est assurée, sous l'autorité du président, par le secrétaire de la formation juridictionnelle, nommé par arrêté du Garde des Sceaux, ministre de la justice.



17

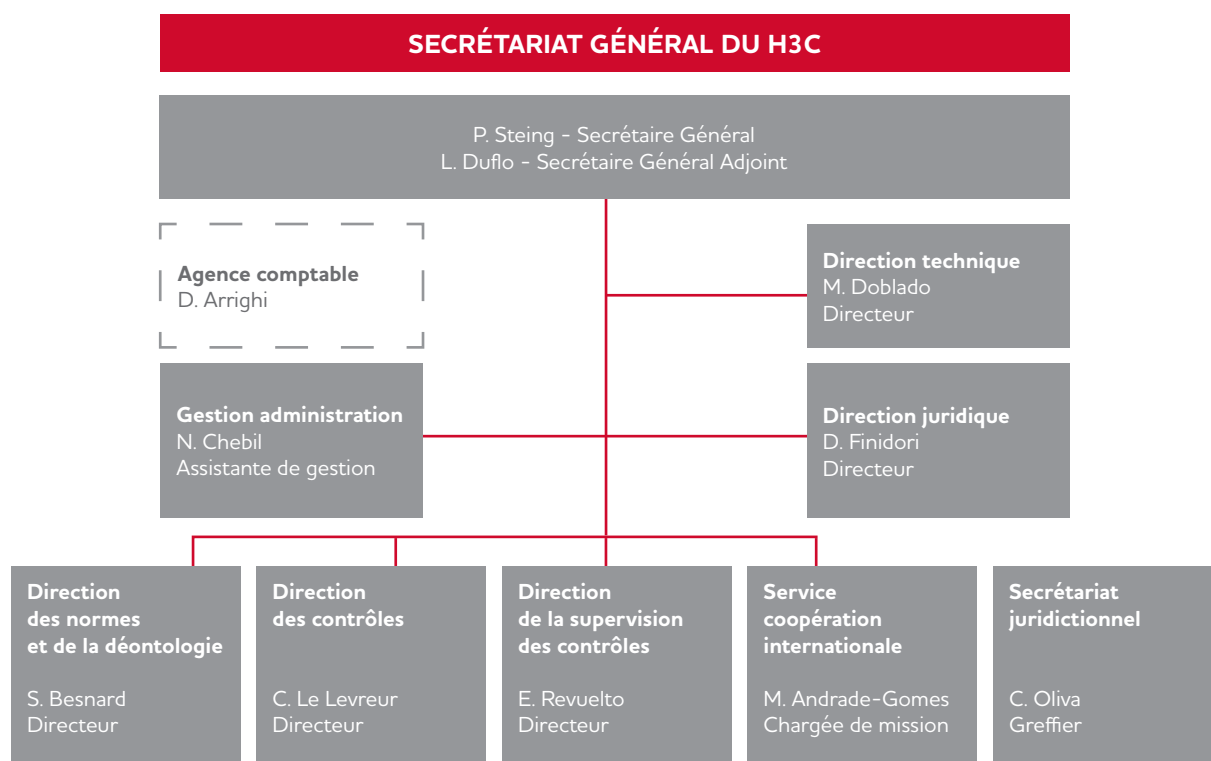


18

#### 2.3.2. Les services

Le secrétaire général s'appuie sur les services. Ceux-ci préparent les travaux du collège et assistent les commissions spécialisées. Ils assistent également le secrétaire général dans ses prérogatives propres. Plusieurs directions ont été créées en vue de répondre aux missions de l'autorité.

## A. Organigramme des services



La **direction des normes et de la déontologie** instruit les dossiers et les saisines qui relèvent de son domaine. Elle est consultée sur l'ensemble des questions relatives à la doctrine et aux pratiques professionnelles. Elle contribue aux travaux des instances internationales dans les domaines normatifs et déontologiques auxquels le H3C estime utile de participer.

La **direction des contrôles** réalise les contrôles des cabinets de commissariat aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public.

La **direction de la supervision des contrôles** prépare les décisions du H3C relatives au cadre et aux orientations des contrôles. Elle supervise les contrôles effectués par les instances professionnelles. Elle revoit les rapports et exploite les résultats de l'ensemble des contrôles et en rend compte au collège. Elle élabore les recommandations adressées aux cabinets concernés à l'issue de la réalisation des contrôles.

Le **service en charge de la coopération internationale** participe aux travaux de coopération conduits dans le cadre de la coordination européenne et internationale. Il assiste le H3C dans l'établissement des relations avec les homologues étrangers et l'élaboration des accords de coopération.

La **direction technique** contribue à la coordination des actions et des travaux internes aux services. Elle favorise la promotion des positions techniques du H3C auprès des instances nationales et internationales. Elle intervient sur des dossiers spécifiques que lui attribue le secrétaire général.

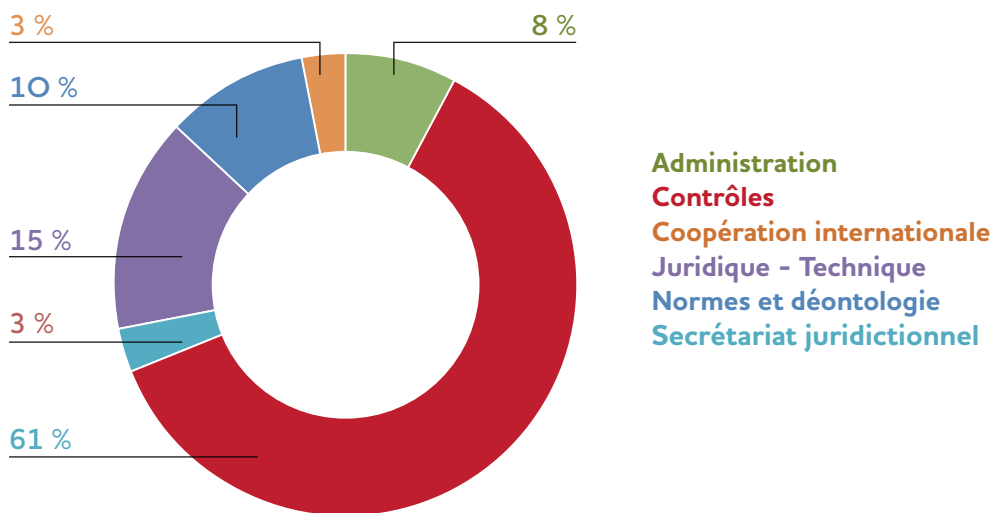
La **direction juridique** intervient sur l'ensemble des questions de droit en lien avec le commissariat aux comptes. Elle participe au bon fonctionnement administratif du H3C et à l'organisation des séances plénières. Elle contribue aux travaux de la coopération internationale et prépare les accords de coopération avec les homologues étrangers.

Le **secrétariat de l'activité juridictionnelle** du H3C est assuré par un greffier.

Le secrétariat général est doté d'une **agence comptable** et d'un **service d'administration**

chargé de la gestion des ressources, de la mise en œuvre du budget et de l'administration des services.

### B. Répartition des effectifs par activités



### 2.3.3. Les ressources humaines

Après la forte progression de 2010, liée d'une part, au rattachement au H3C des contrôleurs qualité précédemment mis à sa disposition par la CNCC, et d'autre part, à un renforcement des services, les effectifs du Haut Conseil ont connu en 2011 une évolution modérée, l'effort de recrutement portant essentiellement sur les contrôleurs.

En 2012, l'arrivée de nouveaux contrôleurs est prévue. Un renforcement des services a également été prévu, afin de faire face à une charge de travail accrue et aux nouvelles tâches qui incombent au H3C.

Le Haut Conseil continue, par ailleurs, de veiller au maintien et au renforcement des compétences de son personnel et consacre des moyens importants à ce titre.

	2011	2010
<b>Agents du secrétariat général*</b>	<b>38,9</b>	<b>35,8</b>
dont contrôleurs	14,9	12,3
<b>Collège</b>	<b>12</b>	<b>12</b>
Présidente (à temps plein)	1	1
Autres membres	11	11
<b>Autre</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
Agent comptable (en adjonction de services)	1	1

\* effectifs présents en fin d'année, corrigés des temps partiels



## LES CONTRÔLEURS DU H3C

Les contrôleurs qualité du H3C sont des professionnels expérimentés présentant un minimum de 10 ans d'expérience professionnelle. La conduite des contrôles périodiques requiert en effet :

- une capacité à prendre du recul et à exercer son jugement professionnel face à des situations parfois délicates,
- des compétences techniques permettant la validation de positions comptables souvent complexes,
- et une envergure personnelle suffisante pour mettre en œuvre les opérations de contrôle dans des conditions relationnelles appropriées.

Le choix des contrôleurs reflète la diversité des cabinets contrôlés, le H3C accordant toute son attention à diversifier l'expertise des contrôleurs en recrutant des personnels experts en matière bancaire, d'assurance, de normes IFRS, etc...

En 2011 notamment, un agent de l'ACP a été mis à disposition du H3C.

## 2.4. LES MOYENS BUDGÉTAIRES

### 2.4.1. Le cadre juridique posé par les articles L. 821-5 et L. 821-6-1 du code de commerce

Depuis 2009, le Haut Conseil dispose de l'autonomie financière.

Les ressources du H3C sont composées de droits et contributions dus par les commissaires aux comptes, collectés et reversés au H3C par la CNCC.

À compter de 2011, un financement complémentaire, versé par la CNCC et destiné à la prise en charge de la rémunération des contrôleurs qualité employés par le H3C depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, a été institué. Son assiette repose sur les honoraires des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.



## LE FINANCEMENT DU H3C

En application de l'article L. 821-5 du code de commerce, le financement du H3C est constitué par :

- une contribution annuelle pour chaque commissaire aux comptes : 10 € par personne inscrite,
- un droit fixe sur chaque rapport de certification émis :

\* 1 000 € pour les rapports relatifs aux entités dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé,

\* 500 € pour les rapports relatifs aux entités dont les titres sont offerts au public sur un système multilatéral de négociation autre qu'un marché réglementé,

\* 20 € pour les autres rapports de certification.

Le recouvrement de ces droits et contributions est assuré par la CNCC, qui en détermine les modalités pratiques.

L'article L. 821-6-1 du code de commerce, créé par la loi de finance rectificative pour 2009, instaure à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 une cotisation à la charge de la CNCC, calculée en fonction du montant des honoraires facturés l'année précédente par les commissaires aux comptes au titre du contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public. Le taux de cette cotisation fixé par décret peut varier entre 0,65% et 1% de ces honoraires.



### 2.4.2. Le contrôle budgétaire : le comité d'audit

Conformément au code de commerce, le collège délibère sur le budget annuel du Haut Conseil et ses modifications en cours d'année, ainsi que sur le compte financier et l'affectation des résultats. Le H3C est doté d'un comité d'audit composé de trois membres du collège. Sa vocation est de préparer les délibérations du collège en émettant des avis et de veiller à la bonne exécution du budget.

Le comité d'audit émet également des avis relatifs aux projets informatiques, à la prise à bail de locaux et leur aménagement et, plus généralement, à l'attribution des marchés dont le montant atteint ou dépasse 50 k€.

### 2.4.3. Les comptes du H3C pour 2011

En 2011, les ressources totales du H3C se sont élevées à 8 963 k€ dont 6 096 k€ au titre des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes et reversés par la CNCC et 2 867 k€ au titre du financement complémentaire octroyé à compter de cet exercice pour la rémunération des contrôleurs qualité.

Compte tenu des charges à hauteur de 6 819 k€, le H3C a dégagé en 2011 un résultat de 2 144 k€ qui sera affecté à ses réserves. Ses réserves permettront, le cas échéant, au H3C de faire face à l'évolution de ses missions, sans avoir à anticiper de financement complémentaire. C'est cette solution qui a été retenue en 2010 à l'occasion du rattachement au Haut Conseil des contrôleurs qualité, le financement complémentaire n'étant dû par la CNCC qu'à compter de l'exercice 2011 (annexe 1 - Présentation des comptes du H3C pour 2011).



## LES CONDITIONS GÉNÉRALES DE PASSATION DES MARCHÉS ET DES CONVENTIONS

### Cadre juridique :

Conformément à l'article R. 821-14-19 du code de commerce, le Haut Conseil est un pouvoir adjudicateur non soumis au code des marchés publics mais aux principes et règles transposant la directive européenne 2004/18/CE de passation des marchés publics : liberté d'accès à la commande publique, égalité de traitement des candidats et transparence des procédures.

Les textes applicables au Haut Conseil sont les suivants :

- La loi du 3 janvier 1991 modifiée relative à la transparence et à la régularité des procédures de marchés et soumettant la passation de certains contrats à des règles de publicité et de mise en concurrence ;
- L'ordonnance n°2005-649 du 6 juin 2005 relative aux marchés passés par certaines personnes publiques ou privées non soumises au code des marchés public ;
- Le décret n°2005-1742 du 30 décembre 2005 fixant les règles applicables aux pouvoirs adjudicateurs mentionnés à l'article 3 de l'ordonnance n°2005-649 du 6 juin 2005 ;
- Le décret n°2009-1702 du 30 décembre 2009 modifiant les seuils applicables aux marchés passés en application du code des marchés publics et de l'ordonnance du 6 juin 2005.

En application de l'article R. 821-142 du code de commerce, les marchés et conventions sont passés par le secrétaire général au nom du H3C.

Le secrétaire général peut déléguer sa signature en la matière.

Liste des marchés passés par le H3C en 2011 :

- Marché pour la conception graphique et l'impression du rapport annuel 2010
- Marché pour la fourniture de services de formation professionnelle en anglais
- Marché pour la fourniture de titres restaurant
- Marché relatif aux assurances responsabilité civile professionnelle et responsabilité civile des dirigeants.

## **CONTRIBUER A LA NORMALISATION** p. 24

---

- 1.1. Les normes relatives à la certification et aux autres interventions expressément prévues par les lois ou règlements p. 25
- 1.2. Les diligences directement liées à la mission p. 29

## **VEILLER AU RESPECT DE LA DÉONTOLOGIE ET DE L'INDÉPENDANCE, GUIDER LES PROFESSIONNELS DANS L'APPLICATION DES RÈGLES** p. 32

---

- 2.1. La procédure de traitement des saisines et questions p. 32
- 2.2. Identification d'une bonne pratique professionnelle relative à l'autorévision p. 33
- 2.3. Les saisines p. 35





# L'exercice des missions



## **CONTRÔLER**

---

p. 41

3.1. La programme de contrôle de l'année 2011

p. 42

3.2. Les résultats 2011

p. 44

3.3. Le suivi des contrôles

p. 54

## **JUGER EN APPEL**

---

p. 55

4.1. Données chiffrées et commentaires

p. 55

4.2. Analyse des décisions rendues

p. 56

## **COOPÉRER À L'ÉCHELLE EUROPÉENNE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL**

---

p. 59

5.1. La réforme du contrôle légal des comptes  
au plan européen : les initiatives du H3C

p. 59

5.2. La coordination européenne

p. 61

5.3. Les relations bilatérales

p. 61

5.4. La coopération internationale : les travaux de l'IFIAR

p. 62

## II. L'EXERCICE DES MISSIONS

### 1. CONTRIBUER À LA NORMALISATION

Lorsqu'il exerce sa mission légale, le commissaire aux comptes doit se conformer aux normes d'exercice professionnel homologuées par le Garde des Sceaux.

Au cours de l'année 2011, les travaux menés par le H3C et la CNCC ont permis de compléter le référentiel normatif.

Quatre nouvelles normes relatives à la mission de certificateur des comptes ont été homologuées et deux autres normes sont en cours d'homologation.

Par ailleurs, sur avis du H3C, le Garde des Sceaux a homologué une norme permettant au commissaire aux comptes de réaliser, à la demande de

l'entité, des consultations portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Le H3C a rendu des avis en vue de faciliter la bonne application, par les commissaires aux comptes, de certaines dispositions légales et réglementaires.

Il s'est ainsi prononcé sur la répartition de travaux entre professionnels intervenant dans le cadre du co-commissariat aux comptes, sur la nature et l'étendue des obligations des commissaires aux comptes de partis et groupements politiques, sur les diligences à mettre en œuvre dans les comités d'entreprise et sur la possibilité, pour un commissaire aux comptes ou un membre de son réseau d'intervenir en qualité de « certificateur » au sens de la loi n°2010-476 du 12 mai 2010.



#### LE PROCESSUS D'ÉLABORATION DES NORMES

*Le H3C émet des avis sur les normes d'exercice professionnel proposées par la CNCC. L'examen des projets de normes élaborées par la CNCC est conduit en prenant en considération les intérêts des parties prenantes et les normes internationales. Les normes d'exercice professionnel sont homologuées par arrêté du Garde des Sceaux.*

##### **Étape 1 : Élaboration**

- La CNCC prépare un projet de norme.

##### **Étape 2 : Concertation**

- Le groupe de concertation CNCC/H3C examine les points de fond

- et élabore une version de la norme dite « de concertation ».

##### **Étape 3 : Prévalidation**

- Le collège du H3C examine la version de concertation et émet des observations.

##### **Étape 4 : Finalisation**

- Le groupe de concertation examine le nouveau projet élaboré par la CNCC.

- La CNCC saisit le Garde des Sceaux sur la base de la version amendée de la norme.

##### **Étape 5 : Avis**

- Sur saisine du Garde des Sceaux, le H3C rend son avis :

- favorable ou défavorable,
- assorti d'éventuelles observations.

##### **Étape 6 : Homologation**

- Le Garde des Sceaux homologue la norme d'exercice professionnel par arrêté.

- La norme homologuée est publiée au Journal Officiel.



### 1.1. LES NORMES RELATIVES À LA CERTIFICATION DES COMPTES ET AUX AUTRES INTERVENTIONS EXPRESSEMENT PRÉVUES PAR LES LOIS OU RÈGLEMENTS

#### 1.1.1 Les normes homologuées en 2011

##### A. Norme relative aux « principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés »

Elle précise les travaux à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes au titre de la certification des comptes consolidés ou combinés. Elle définit en particulier l'étendue de son implication dans les vérifications des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation ou de combinaison et ses relations avec les auditeurs de ces entités.

##### B. Norme relative aux « relations et transactions avec les parties liées »

Elle définit les procédures permettant au commissaire aux comptes d'évaluer et de répondre dans sa démarche d'audit aux risques liés à ces relations et transactions.

##### C. Norme « communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce »

Elle traite principalement de l'obligation du commissaire aux comptes de porter à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, y compris le comité spécialisé, les éléments importants relatifs à sa mission et à l'élaboration des comptes. Elle mentionne les informations que le commissaire aux comptes peut recueillir de ces organes et lui permettent de concourir à sa connaissance de l'entité et de son environnement.

##### D. Norme « communications des faiblesses du contrôle interne »

Elle définit les modalités de communication, avec la direction et les organes visés à l'article L. 823-16 du code de commerce y compris, le cas échéant, le comité spécialisé, des faiblesses du contrôle interne lié, à l'information comptable et financière, relevées au cours de l'audit, et qui se caractérisent par :

- l'absence d'un contrôle nécessaire pour prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes, ou
- l'incapacité d'un contrôle à prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes du fait de sa conception, de sa mise en œuvre ou de son fonctionnement.

##### E. Amendements de normes figurant dans l'actuel référentiel

Huit normes en vigueur ont été amendées aux fins d'assurer la cohérence d'ensemble du référentiel normatif ou de prendre en compte des modifications législatives :

- audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ;
- prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes ;
- prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires ;
- connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- événements postérieurs à la clôture de l'exercice ;
- déclarations de la direction ;
- examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires ;
- rapport du commissaire aux comptes établi en application des articles L. 225-235 et L. 226-10-1 du code de commerce sur le rapport du président.

## LES NORMES RELATIVES À LA CERTIFICATION DES COMPTES ET AUX AUTRES INTERVENTIONS EXPRESSIVEMENT PRÉVUES PAR LES LOIS OU RÈGLEMENTS

Référence code de commerce	Intitulé de la norme	Date d'entrée en vigueur
<b>CERTIFICATION DES COMPTES</b>		
A 823-1	Lettre de mission	21/12/05
A 823-2	Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes	01/08/06
A 823-2-1	Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés	03/08/11
A 823-3	Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes	03/08/11
A 823-4	Documentation de l'audit des comptes	03/05/07
A 823-5	Planification de l'audit	14/10/06
A 823-5-1	Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce	03/08/11
A 823-5-2	Communication des faiblesses du contrôle interne	03/08/11
A 823-6	Anomalies significatives et seuil de signification	14/10/06
A 823-7	Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives	03/08/11
A 823-8	Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques	01/08/06
A 823-9	Caractère probant des éléments collectés	01/08/06
A 823-10	Caractère probant des éléments collectés (applications spécifiques)	30/12/06
A 823-11	Demandes de confirmation des tiers	30/12/06
A 823-12	Procédures analytiques	30/12/06
A 823-13	Sélection des éléments à contrôler	29/07/07
A 823-14	Déclarations de la direction	03/08/11
A 823-15	Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes	03/08/11
A 823-16	Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non respect de textes légaux et réglementaires	03/08/11
A 823-17	Appréciation des estimations comptables	03/05/07
A 823-18	Continuité d'exploitation	13/05/07
A 823-18-1	Relations et transactions avec les parties liées	03/08/11
A 823-19	Evènements postérieurs à la clôture de l'exercice	03/08/11
A 823-20	Changements comptables	13/05/07
A 823-21	Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes	13/05/07
A 823-22	Informations relatives aux exercices précédents	16/05/07
A 823-23	Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne	13/05/07
A 823-24	Intervention d'un expert	03/05/07
A 823-25	Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité	03/05/07
A 823-26	Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés	29/07/07
A 823-27	Justification des appréciations	14/10/06
A 823-27-1	Certification des comptes annuels des entités mentionnés à l'article L. 823-12-1 du code de commerce	14/03/09

Référence code de commerce	Intitulé de la norme	Date d'entrée en vigueur
<b>AUTRES INTERVENTIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (HORS DDL)</b>		
A 823-28	Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires	03/08/11
A 823-29	Rapport du commissaire aux comptes établi en application des articles L. 225-235 et L. 226-10-1 du code de commerce sur le rapport du président	03/08/11
A 823-29-1	Travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du code de commerce	27/11/09
A 823-37	Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme	30/04/10

- Norme amendée
- Nouvelle norme

### 1.1.2 Normes en cours d'homologation : révision de la norme « anomalies et seuil de signification » et homologation d'une nouvelle norme relative à l'« évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit »

Afin de prendre en compte les modifications introduites dans le référentiel normatif international issu du projet Clarity<sup>3</sup> mené par l'IAASB<sup>4</sup> il a été estimé nécessaire de revoir la norme traitant des anomalies significatives et du seuil de signification.

Devraient être prochainement homologuées deux normes qui viendront se substituer à la norme jusqu'alors en vigueur :

- la norme relative à « l'application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit »,
- et la norme relative à « l'évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit ».

### A. Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit

La norme a pour objet de définir les principes relatifs à l'application par le commissaire aux comptes de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

Elle prévoit en complément de la norme actuelle :

- la prise en compte des circonstances particulières de la survenance d'une anomalie (sensibilité du marché dans un contexte particulier, réglementation spécifique...),
- la perception par le commissaire aux comptes des besoins d'informations financières des utilisateurs des comptes. La norme précise à ce titre la notion d'utilisateurs des comptes.

En outre, elle introduit la notion de « seuil de planification » en explicitant la façon dont le commissaire aux comptes le détermine.

« Seuil de planification : seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le commissaire aux comptes pour définir la nature et l'étendue de ses travaux. Le seuil de planification est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification ».

<sup>3</sup> Processus de clarification et de révision des ISAs

<sup>4</sup> International Auditing and Assurance Standards Board

La notion de seuil inférieur au seuil de signification figurait déjà dans la norme ancienne mais ce seuil n'était pas qualifié de « seuil de planification » ni défini de manière identique.

## **B. Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit**

La norme a pour objet d'expliquer comment la notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes lors de la prise en compte de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les comptes.

Elle décrit les diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes lorsqu'il relève des anomalies au cours de l'audit. Elle précise notamment la façon dont le commissaire aux comptes détermine si les anomalies sont significatives.

La nouvelle norme apporte un complément à la norme ancienne en traitant des « anomalies manifestement insignifiantes ». Elle précise en effet que le commissaire aux comptes détermine un « montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes ». Ces anomalies n'ont pas à être communiquées à la direction, ni aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

Par ailleurs et pour tenir compte des différences de traitements comptables prévues par les référentiels comptables applicables, la norme prévoit que le commissaire aux comptes distingue les anomalies non corrigées de l'exercice des anomalies non corrigées des exercices précédents dont les effets perdurent.

### **1.1.3 Les travaux en cours**

Le H3C examine actuellement de nouveaux projets de normes relatifs à la certification des comptes ou aux autres interventions expressément prévues par les lois ou règlements.

## **A. La certification des comptes des organismes de sécurité sociale**

La loi de financement de la sécurité sociale a organisé la certification des comptes des organismes nationaux autour de deux acteurs : la Cour des comptes (organismes relevant de l'article LO 132-2-1 du code des juridictions financières) et les commissaires aux comptes (organismes de sécurité sociale relevant de l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale).

Pour les organismes dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes, la loi prévoit qu'une « norme d'exercice professionnel homologuée par voie réglementaire précise les diligences devant être accomplies par les commissaires aux comptes (...) ».

En application de ces dispositions, le groupe de concertation avait entrepris l'examen d'un projet de norme relative à la certification des comptes des organismes de sécurité sociale prévue à l'article L. 114-8 du code de sécurité sociale.

Cet examen du projet de norme relative à la certification des comptes des organismes de sécurité sociale prévue à l'article L. 114-8 du code de sécurité sociale avait été suspendu dans l'attente de la parution d'un décret sur l'organisation des modalités pratiques d'échanges et de renseignements entre les contrôleurs de la Cour des comptes et les commissaires aux comptes dans le cadre de leurs missions respectives de certification des comptes du régime général de la sécurité sociale et des autres régimes de sécurité sociale. Le décret relatif aux relations entre la Cour des comptes et les commissaires aux comptes étant paru le 21 juin 2011 le groupe de concertation sur les normes a donc repris ses travaux.

## **B. Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à un prestataire de services relatifs au processus d'élaboration de l'information financière de l'entité**

Le groupe de concertation sur les normes travaille également à l'adaptation de la norme internationale ISA 402 clarifiée « Audit considerations relating to an entity using a service organization ».

Cette norme internationale traite de la pro-

blématique de l'audit des comptes ou partie de comptes d'une entité qui fait exécuter des tâches spécifiques ou prendre en charge certaines fonctions relatives au processus d'élaboration de l'information financière de l'entité (utilisatrice).

Sont actuellement examinés les points de fond soulevés par cette norme tels que celui relatif au secret professionnel entre le commissaire aux comptes du prestataire de services et le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice.

## 1.2. LES DILIGENCES DIRECTEMENT LIEES A LA MISSION

### 1.2.1. Les normes homologuées en 2011

La norme relative aux « **consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable** » complète le dispositif actuel sur le contrôle interne.

Elle a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser, à la demande de l'entité, des consultations portant sur le contrôle interne relatif au traitement de l'information comptable et financière.

La norme prévoit également les limites de ses travaux qui ne peuvent notamment pas le conduire à :

- « mettre en œuvre les recommandations formulées dans le cadre des consultations qu'il aurait délivrées ;
- concevoir, rédiger ou mettre en place des éléments de contrôle interne en lieu et place de l'entité ;
- participer à toute prise de décision dans le cadre de la conception ou de la mise en place des éléments du contrôle interne, notamment ceux destinés à prévenir le risque d'erreur ou de fraude. »

En outre, deux normes en vigueur ont été amendées en vue d'étendre leur champ d'application :

- La norme relative aux **consultations entrant dans le cadre des diligences directement liées**

**à la mission de commissaire aux comptes** a été amendée pour introduire la possibilité pour le commissaire aux comptes de donner un avis sur la traduction chiffrée d'informations financières prévisionnelles, compte tenu du processus défini par l'entité pour les élaborer et des hypothèses qui les sous-tendent ;

- Le champ de la norme relative aux **attestations entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes** a également été étendu afin d'assurer l'homogénéité du référentiel normatif en précisant les entités visées et en élargissant le champ des informations relatives au contrôle interne sur lesquelles peut porter l'attestation du commissaire aux comptes. Elle permet ainsi au commissaire aux comptes d'émettre des attestations portant :

- sur l'ensemble des éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, à l'instar de ce que permettent les autres normes qui traitent de l'intervention du commissaire aux comptes en matière de contrôle interne,
- sur des informations relatives à une entité contrôlée par l'entité dont les comptes sont certifiés ou une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, à l'instar de ce que permettent les autres normes, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 du code de commerce.



## LES NORMES DDL HOMOLOGUÉES

Le référentiel normatif compte, à la fin de l'année 2011, huit normes autorisant des prestations directement liées à la mission, dites normes « DDL ».

Référence code de commerce	Intitulé de la norme	Date d'entrée en vigueur
	<b>PRESTATIONS ENTRANT DANS LES DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION (DDL)</b>	
A 823-30	Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	03/08/11
A 823-31	Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	23/03/08
A 823-32	Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	23/03/08
A 823-33	Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	03/08/11
A 823-34	Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	09/08/08
A 823-35	Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités	09/08/08
A 823-36	Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises	09/08/08
A 823-36-1	Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable	03/08/11

-  Norme amendée
-  Nouvelle norme





### 1.2.2. Les autres travaux normatifs

Le H3C devrait prochainement reprendre les travaux engagés avec la CNCC sur la question de l'intervention du commissaire aux comptes sur les informations environnementales et sociétales publiées par les entreprises. Ces travaux, engagés en 2009, avaient été suspendus dans l'attente des textes issus du Grenelle 2.

Compte tenu de la publication, le 24 avril 2012, du décret relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale<sup>5</sup>, le groupe de concertation sur les normes devraient reprendre les travaux sur ce sujet.



## LES NOUVELLES OBLIGATIONS DE TRANSPARENCE DES ENTREPRISES EN MATIÈRE SOCIALE ET ENVIRONNEMENTALE

**1** • L'obligation, pour les sociétés cotées, d'inclure des informations sociales, environnementales et sociétales dans le rapport annuel du conseil d'administration ou du directoire a été instituée par la loi n°2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques dite « NRE ».

La loi n°2010-788 du 12 juillet 2010 portant l'engagement national pour l'environnement dite « Grenelle 2 » :

- a étendu cette obligation à certaines sociétés non cotées, dont le total de bilan ou le chiffre d'affaires et le nombre de salariés excèdent certains seuils,
- a également introduit l'obligation de faire vérifier ces informations par un organisme tiers indépendant selon des modalités fixées par décret en Conseil d'État.

**2** • Le décret n°2012-557 du 24 avril 2012 détermine les informations exigées de toutes les entreprises concernées ainsi que les éléments supplémentaires demandés aux seules sociétés cotées.

Il prévoit également que l'organisme tiers indépendant :

- est soumis aux incompatibilités prévues à l'article L. 822-1,
- est désigné, selon le cas, par le directeur général ou le président du directoire, pour une durée qui ne peut excéder six exercices, parmi les organismes accrédités par le Comité français d'accréditation (COFRAC) ou par tout autre organisme d'accréditation signataire de l'accord de reconnaissance multilatéral établi par la coordination européenne des organismes d'accréditation.

Il dispose en outre :

- que la vérification des informations, devant figurer dans le rapport de gestion, donne lieu à un rapport de l'organisme tiers indépendant, qui doit comporter :
  - a. Une attestation relative à la présence dans le rapport de gestion de toutes les informations prévues par l'article R. 225-105-1 signalant, le cas échéant, les informations omises et non assorties des explications prévues au troisième alinéa de l'article R. 225-105 ;
  - b. Un avis motivé sur :
    - la sincérité des informations figurant dans le rapport de gestion ;
    - les explications relatives, le cas échéant, à l'absence de certaines informations en application du troisième alinéa de l'article R. 225-105 ;
  - c. Les diligences qu'il a mises en œuvre pour conduire sa mission de vérification.
- qu'un arrêté, conjoint du Garde des Sceaux, ministre de la justice, et des ministres chargés de l'écologie, de l'économie et du travail, détermine les modalités dans lesquelles l'organisme tiers indépendant conduit sa mission.

<sup>5</sup> Décret n°2012-557 du 24 avril 2012

## 2. VEILLER AU RESPECT DE LA DÉONTOLOGIE ET DE L'INDÉPENDANCE, GUIDER LES PROFESSIONNELS DANS L'APPLICATION DES RÈGLES

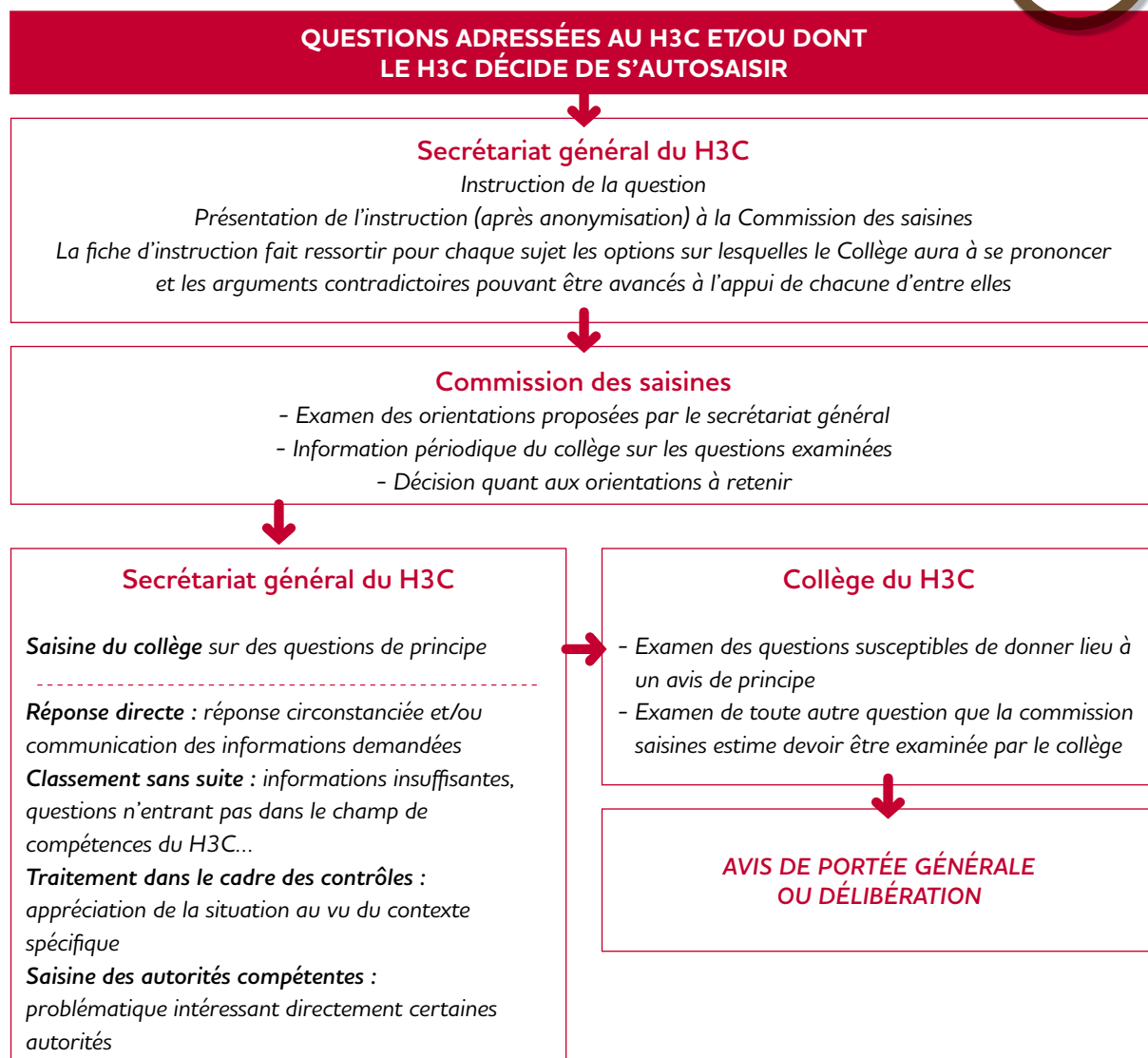
### 2.1. LA PROCEDURE DE TRAITEMENT DES SAISINES ET QUESTIONS

#### 2.1.1 Le traitement des saisines par le H3C

Le H3C peut être saisi de toute question entrant dans son champ de compétences par les personnes habilitées mentionnées à l'article R. 821-6 du code de commerce et par le

secrétaire général du Haut Conseil à l'occasion des opérations de contrôle, conformément aux dispositions de l'article R. 821-1 du code de commerce.

Il peut également s'autosaisir de toute question dès lors qu'il estime que les réponses qui pourraient être proposées apporteront un éclairage utile aux professionnels ou aux autres parties intéressées.



**2.1.2 Le traitement des questions  
reçues en 2011**

<b>Questions reçues en 2011</b>	<b>65</b>
<b>Questions traitées</b>	<b>59</b>
Réponse directe au requérant	43
Classement sans suite	1
Traitement dans le cadre des contrôles	11
Saisine des autorités compétentes	-
Avis de portée générale ou délibération	4
<b>Questions en cours de traitement</b>	<b>6</b>

**Les questions traitées ont notamment porté sur les thèmes suivants :**

**Incompatibilité, interdiction**

- demande d'information d'un commissaire aux comptes concernant la procédure juridique à suivre en cas de litige sur des honoraires de commissariat aux comptes pour un client ;
- possibilité, pour un cabinet de commissariat aux comptes et d'expertise comptable, de réaliser une mission d'expertise comptable au bénéfice d'une entité liée (\*) à l'entité dont il certifie les comptes ;

(\*) Les dirigeants et associés des entités appartiennent à une même famille.

- possibilité pour le commissaire aux comptes d'une entité d'exercer sa mission en raison de l'existence de liens entre ledit commissaire aux comptes et l'expert-comptable de l'entité.

**Démission du commissaire aux comptes**

- démission à la demande de l'entité en vue d'une harmonisation des mandats au sein du groupe auquel appartient cette entité ;
- démission du commissaire aux comptes résultant de la volonté d'un nouvel actionnaire de l'entité de nommer ses propres commissaires aux comptes.

**Nomination, cessation des fonctions**

- action à mener en l'absence de communication spontanée par l'entité des éléments nécessaires à l'accomplissement de la mission du commissaire aux comptes ;
- possibilité de mettre fin, de manière anticipée, au mandat en cas de franchissement des seuils à la baisse (SAS).

**Application des normes professionnelles**

- possibilité de fournir à l'entité audité une attestation dite « Ecofolio » ;
- question relative aux conséquences pour l'entité/le commissaire aux comptes d'un refus de l'entité de signer la lettre de mission de l'un des commissaires aux comptes.

**2.2. IDENTIFICATION D'UNE BONNE  
PRATIQUE PROFESSIONNELLE  
RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

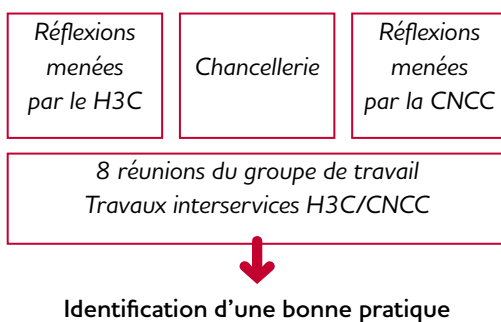
Le H3C a mis en place en octobre 2010 un groupe de travail avec la CNCC afin de proposer une bonne pratique en matière de risques d'autorévision.

La bonne pratique décrit la démarche à adopter par un commissaire aux comptes pour appréhender les situations d'autorévision et les risques d'atteinte à l'indépendance susceptibles d'en résulter.

Elle rappelle également qu'à tout moment le commissaire aux comptes peut saisir le H3C.

Le H3C a constaté une application encore insuffisante du texte pour ce qui concerne l'information qui doit lui être fournie quant aux mesures de sauvegarde prises pour éliminer le risque d'autorévision identifié.

## LA BONNE PRATIQUE AUTORÉVISION (ANNEXE 4)

**Le processus d'élaboration****Sommaire de la bonne pratique***Préambule*

- I. Définitions et principes généraux en matière d'autorévision
  - II. Autorévision lors de l'acceptation du mandat
    - Arbre de décision
    - Démarche commentée
  - III. Autorévision en cours d'exercice de la mission
    - Arbre de décision
    - Démarche commentée
- Annexe 1 – Extraits des textes de référence  
 Annexe 2 – Exemples de situations  
 Annexe 3 – Exemples de questionnaires d'analyse

**Définitions et principes généraux**

**Une situation d'autorévision** est une situation conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer, ou à porter une appréciation, sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, ou un membre de son réseau.

**Le risque d'autorévision** est le risque de perte d'indépendance du commissaire aux comptes en ce qu'il est de nature à affecter d'une quelconque façon la formation ou l'expression de son opinion, ou l'exercice de sa mission, engendré par une situation d'autorévision.

Il résulte de ces définitions et des prescriptions du code de déontologie les principes suivants :

- une situation d'autorévision étant, par nature, susceptible d'engendrer un risque d'autorévision, le commissaire aux comptes doit procéder à une analyse attentive des prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, ou un membre de son réseau afin d'apprécier l'importance de leurs effets, notamment au regard des comptes, qu'il est/pourrait être amené à certifier ;
- face à un risque d'autorévision, le commissaire aux comptes doit mettre en place des mesures de sauvegarde en vue de réduire les effets des prestations à un niveau tel qu'il n'y ait plus de risque que son indépendance soit affectée. En l'absence de mesures de sauvegarde appropriées, le commissaire aux comptes en tire les conséquences ;
- une situation d'autorévision n'engendre pas automatiquement un risque de perte d'indépendance du commissaire aux comptes (risque d'autorévision) et ce faisant, un risque que l'opinion sur les comptes soit affectée.

### 2.3. LES SAISINES

#### 2.3.1. Les avis et délibérations rendus en 2011 et début 2012

Objet de la saisine	Auteur de la saisine	N° avis H3C
<b>POURSUITE OU CESSATION DU MANDAT DANS DES SITUATIONS PARTICULIÈRES</b>		
<b>A</b> - Un cabinet de commissariat aux comptes peut-il différer sa démission pour ne pas perturber l'arrêté des comptes de l'entité dont il certifie les comptes ?	CAC	Avis 2011-04 Annexe 5
<b>B</b> - Une entité peut-elle mettre fin au mandat de son CAC nommé en dehors de toute obligation légale, avant le terme des six exercices prévu par le code de commerce ?	Président d'une association (Entité contrôlée) et CAC	Avis 2011-07 Annexe 6
<b>C</b> - Un CAC peut-il démissionner de son mandat en vue de devenir l'expert-comptable de l'entité dont il certifie les comptes ?	AMF	Avis 2011-22 Annexe 7
<b>REVUE INDÉPENDANTE</b>		
<b>D</b> - Un CAC peut-il avoir recours, pour la réalisation de la revue indépendante, à un commissaire aux comptes n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice des mandats ?	Secrétaire général du H3C	Avis 2011-06 Annexe 8
<b>PRESTATIONS RÉALISÉES DE MANIÈRE CONCOMITANTE À LA MISSION</b>		
<b>E</b> - Un CAC peut-il délivrer une attestation dans le cadre d'un litige ?	H3C	Avis 2011-18 Annexe 9
<b>F</b> - Un CAC peut-il réaliser une mission de certificateur au sens de la loi n°2010-476 du 12 mai 2010 ?	ARJEL	Avis 2012-03 Annexe 10
<b>EXERCICE DE LA MISSION DE CERTIFICATION</b>		
<b>G</b> - Questions relatives aux diligences du commissaire aux comptes dans les comités d'entreprise	Entité	Délibération 2011-08 Annexe 11
<b>H</b> - Questions relatives à la certification des comptes des partis et groupements politiques	CNCCFP	Avis 2011-21 Annexe 12
<b>I</b> - Questions relatives à la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes	AMF/ACP/CAC/ Auto-saisine	Avis 2012-01 Annexe 13

La présentation des avis et décisions rendus, proposée dans le présent rapport, ne saurait se substituer auxdites publications auxquelles il convient de se référer. Ces dernières ont été rendues publiques sur le site internet du H3C (<http://www.h3c.org/publications.htm>) et figurent en annexe au présent rapport d'activité.

#### **A. Incidence de la survenance d'un évènement particulier sur la poursuite du mandat de commissaire aux comptes (avis 2011-04)**

Le H3C a été saisi pour avis par deux sociétés de commissaires aux comptes qui du fait de leur « rapprochement » n'appartiennent plus à des structures d'exercice professionnel distinctes. Ces deux sociétés exerçant collégalement le contrôle légal des comptes de plusieurs entités

envisageaient la démission de l'une d'entre elles tout en souhaitant différer cette démission pour ne pas perturber l'arrêté des comptes des entités concernées.

Le H3C a estimé que, dès lors que l'exercice collégial du commissariat aux comptes n'était plus régulier au regard de l'article 17 du code de déontologie, l'un des deux commissaires aux comptes devait démissionner sans que cette démission puisse être différée.

Il a rappelé que le commissaire aux comptes suppléant est appelé à remplacer le commissaire aux comptes titulaire démissionnaire.

Compte tenu des conséquences pour l'entité de la survenance d'un évènement conduisant à la démission du commissaire aux comptes, le H3C a rappelé que le commissaire aux comptes doit anticiper autant que faire se peut un tel évènement.

### **B. Possibilité de mettre fin au mandat du commissaire aux comptes avant le terme des six exercices prévu par le code de commerce (avis 2011-07)**

Le H3C a été saisi sur la possibilité pour une entité de mettre fin au mandat de son commissaire aux comptes nommé en dehors de toute obligation légale, avant le terme des six exercices prévu par le code de commerce.

Il a tiré les conséquences des dispositions de l'article L. 820-1 du code de commerce et indiqué que tout commissaire aux comptes, quel que soit le fondement, législatif ou volontaire, de sa nomination, est nommé pour six exercices, en application de la règle posée par l'article L. 823-3 du code de commerce.

L'avis mentionne qu'en cas de nomination sur une base volontaire, il est nécessaire que le commissaire aux comptes pressenti rappelle aux membres de l'organe appelé à le nommer la durée de son mandat ainsi que la nature et l'étendue de sa mission.

### **C. Possibilité pour un commissaire aux comptes de mettre fin à son mandat en vue de devenir l'expert-comptable de l'entité dont les comptes sont certifiés (avis 2011-22)**

Le H3C a été saisi par l'Autorité des marchés fi-

nanciers d'une situation de démission d'un commissaire aux comptes en vue de devenir l'expert-comptable de l'entité dont il certifie les comptes. Le H3C relève qu'en choisissant de devenir l'expert-comptable de la société dont il certifiait les comptes, le commissaire aux comptes a pris une décision dont il savait qu'elle le placerait en contravention avec les dispositions légales et réglementaires s'il demeurait en fonctions. En conséquence, le H3C estime que la démission du commissaire aux comptes n'est pas justifiée par un motif légitime.

### **D. Possibilité d'avoir recours à un réviseur indépendant n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat (avis 2011-06)**

Le H3C s'est prononcé sur la possibilité, pour un commissaire aux comptes, d'avoir recours, pour la réalisation de la revue indépendante, à un commissaire aux comptes n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice des mandats.

Le H3C a indiqué tout d'abord être favorable à la mise en œuvre d'une revue indépendante, estimant que l'appréciation des travaux réalisés en vue de la certification des comptes et des conclusions émises à ce titre, par un professionnel n'ayant pas participé au contrôle des comptes, contribue à la qualité de l'audit et fiabilise l'opinion émise.

Il a estimé ensuite possible le recours à un commissaire aux comptes externe pour réaliser une revue indépendante, au vu de la rédaction de l'article L. 822-15 du code de commerce et de la position de la Direction des affaires civiles et du Sceau portant sur la levée du secret professionnel du commissaire aux comptes au bénéfice du réviseur indépendant externe.

### **E. Possibilité pour un commissaire aux comptes de délivrer une attestation dans le cadre d'un litige (avis 2011-08)**

Le H3C a rendu un avis sur la possibilité pour un commissaire aux comptes de délivrer une attestation sachant susceptible d'être produite en justice.

Le H3C a tiré les conséquences des dispositions

du 14° de l'article 10 du code de déontologie et de la norme d'exercice professionnel relative aux attestations entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes et a indiqué que le commissaire aux comptes n'était pas autorisé à établir un document qui comporterait une appréciation susceptible d'être assimilée à une expertise demandée dans le cadre d'un contentieux.

D'autre part, le commissaire aux comptes ne peut pas établir une attestation qui relèverait de l'article 202 du code de procédure civile.

En revanche, un commissaire aux comptes sollicité par l'entité pour établir une attestation susceptible d'être produite en justice, peut délivrer une telle attestation sous réserve que cette dernière soit établie conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux attestations entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

#### **F. Compatibilité du statut de commissaire aux comptes avec celui de « certificateur » au sens de la loi n°2010-476 du 12 mai 2010 (avis 2011-03)**

Depuis le 12 mai 2010, date de publication de la loi, les opérateurs agréés sont autorisés à proposer des paris hippiques, des paris sportifs et des jeux de cercle en ligne aux joueurs français.

Le dispositif mis en place prévoit notamment pour les opérateurs de faire contrôler certaines informations par un « organisme indépendant », le « certificateur ». La loi ne prévoit pas de statut particulier pour le certificateur mais dispose en revanche que ce dernier doit être choisi dans une liste de certificateurs agréés établie par l'Autorité de régulation des jeux en ligne (ARJEL).

Le H3C a été saisi par l'ARJEL de la compatibilité du statut de commissaire aux comptes avec celui de « certificateur » au sens de la loi n°2010-476 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne.

Il a recueilli la position du Ministère de la Justice et des Libertés. Il a pris acte de sa position selon laquelle « (...) sous réserve de l'interprétation souveraine des cours et tribunaux, aucune incompatibilité absolue entre les fonctions de commis-

saire aux comptes et de certificateur au sens de la loi n°2010-476 du 12 mai 2010 ne semble pouvoir être relevée ».

Le Haut Conseil a examiné les dispositions de l'article L. 822-11 du code de commerce et les normes d'exercice professionnel existantes.

Il a estimé au vu de ces éléments que ces interventions ne pouvaient pas être réalisées par le commissaire aux comptes de l'opérateur ou par un membre de son réseau, auprès de cet opérateur.

En outre, concernant l'intervention d'un membre du réseau en qualité de « certificateur » au sein de la société qui contrôle ou qui est contrôlée par l'entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, le H3C a souligné que cette intervention reste subordonnée au respect des dispositions de l'article 24 du code de déontologie et d'éventuelles décisions intéressant les « certificateurs » que l'ARJEL pourrait estimer utile de prendre (Avis du 22 mars 2012).

#### **G. Les comités d'entreprise (délibération 2011-08)**

Les comités d'entreprise ne sont pas soumis à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes. Les textes édictent cependant que « le bilan établi par le comité est approuvé par le commissaire aux comptes mentionné à l'article L. 2323-8 ».

Le H3C a été saisi de deux situations relatives aux diligences du commissaire aux comptes dans les comités d'entreprise qui soulèvent deux questions distinctes.

- La première concerne la mise en œuvre de la procédure d'alerte par le commissaire aux comptes d'un comité d'entreprise, nommé volontairement par ce dernier, lorsqu'à l'occasion de sa mission il relève des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation du comité d'entreprise.
- La seconde est relative à la nature des diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes d'une société dotée d'un comité d'entreprise pour répondre à l'obligation d'« approbation » du bilan posée à l'article L. 2323-27 du code du travail.

Le H3C a publié une délibération par laquelle il a estimé nécessaire, compte tenu des difficultés

d'interprétation des textes et des problématiques de mise en œuvre qui en découlent, de poursuivre la réflexion en lien avec l'ensemble des pouvoirs publics aux fins d'examiner l'opportunité d'apporter toute clarification utile à leur bonne application par les professionnels.

Les réflexions engagées par les pouvoirs publics ont mis en exergue la nécessité de réformer les textes portant sur les obligations comptables des comités d'entreprise et le rôle du commissaire aux comptes. À ce titre, une proposition de loi sur le financement des comités d'entreprise a été enregistrée à la Présidence de l'Assemblée nationale, le 14 décembre 2011. Elle vise à soumettre les comités d'entreprise à l'obligation d'établissement et de publication de comptes annuels et, le cas échéant, de leur certification par un commissaire aux comptes. La proposition de loi a été adoptée en première lecture par l'Assemblée Nationale le 26 janvier 2012 et déposée le même jour sur le bureau du Sénat.

## **H. La certification des comptes des partis et groupements politiques (avis 2011-21)**

La Commission nationale des comptes de campagnes et des financements politiques (CNCCFP) a saisi le H3C de l'existence de pratiques hétérogènes des commissaires aux comptes traduisant :

- des incertitudes quant au référentiel comptable sur lequel les commissaires aux comptes doivent se fonder pour certifier les comptes des partis et groupements politiques,
- des interrogations quant à l'étendue des obligations légales applicables aux commissaires aux comptes des partis et groupements politiques,
- des interrogations quant à l'application de certaines dispositions réglementaires dans le contexte spécifique de la certification des comptes des partis et groupements politiques.

La Commission a sollicité notamment l'avis du H3C sur les conditions d'application des normes relatives aux rapports sur les comptes et à la justification des appréciations.

S'agissant du cadre normatif applicable, le H3C a précisé que l'ensemble des normes d'exercice professionnel sont applicables aux commissaires aux comptes des partis et groupements politiques.

Il a également préconisé que des éléments de

doctrine explicitent les risques d'audit propres aux partis et groupements politiques et les travaux qu'il serait approprié que les commissaires aux comptes mettent en œuvre pour tenir compte de ces risques.

La CNCC a tenu compte de cette suggestion et a proposé d'élaborer un avis technique en concertation avec le H3C et la Chancellerie. Cet avis a été publié le 19 avril 2012, à l'issue des travaux menés par ces instances.



### **LE CADRE D'INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DES PARTIS ET GROUPEMENTS POLITIQUES VISÉS PAR LA LOI DU 11 MARS 1988**

*Loi n°88-227 du 11 mars 1988 relative à la transparence financière de la vie politique prévoit que les partis et groupements politiques :*

- *bénéficiant de l'aide publique directe,*
- *et/ou ceux qui recueillent, par l'intermédiaire d'une association de financement ou d'un mandataire financier, des fonds pouvant donner lieu à un avantage fiscal*
- *ont l'obligation d'établir des comptes certifiés par deux commissaires aux comptes.*

*Les comptes de ces partis et groupements politiques sont :*

- *des comptes d'ensemble tels que définis dans la lettre-circulaire du président de la CNCCFP du 7 février 1995,*
- *établis dans le respect des prescriptions de l'avis n°95-02 du Conseil national de la comptabilité.*

*Les commissaires aux comptes de ces partis et groupements politiques :*

- *certifient les comptes d'ensemble, en justifiant de leurs appréciations,*
- *signalent les irrégularités et inexactitudes,*
- *révèlent les faits délictueux au procureur de la République,*
- *mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.*





### I. La répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes (avis 2012-01)

Lorsque les comptes d'une entité sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci exercent collégalement leur mission conformément aux principes définis par la norme d'exercice professionnel « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ». Cette norme prévoit notamment que certains travaux doivent être mis en œuvre par chacun des commissaires aux comptes alors que d'autres peuvent être répartis entre eux, pour autant que cette répartition soit équilibrée et que l'autre co-commissaire aux comptes procède à une revue des travaux réalisés par son confrère. La norme prévoit par ailleurs que la répartition des travaux est régulièrement modifiée.

Le H3C a été informé par l'AMF, par l'ACP et par des commissaires aux comptes de situations qui soulevaient des interrogations sur le caractère équilibré de la répartition des travaux.

Il a en outre rencontré des situations similaires à l'occasion des contrôles périodiques des commissaires aux comptes.

Le Haut Conseil a émis un avis dans le but de préciser :

- les principes applicables en matière d'appréciation de la répartition des travaux ;
- la nature des interventions et travaux devant donner lieu à une répartition équilibrée et régulièrement modifiée entre les commissaires aux comptes ;
- les critères qualitatifs susceptibles de justifier une répartition inégale des travaux.

Dans cet avis, est en outre présentée, à titre indicatif, une typologie de répartitions des travaux permettant d'apprécier, à partir de critères quantitatifs, leur caractère a priori équilibré ou non.



### LA RÉPARTITION DES TRAVAUX ENTRE LES CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES

- Dans son avis, le H3C précise que l'appréciation du caractère équilibré de la répartition des travaux doit être effectuée distinctement pour :
  - la certification des comptes consolidés ;
  - la certification des comptes annuels et les interventions légales qui ne requièrent pas un volume de travaux significatif ;
  - les interventions légales qui requièrent un volume de travaux significatif ;
  - les travaux entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission qui requièrent l'intervention de tous les commissaires aux comptes.
- L'appréciation du caractère équilibré de la répartition des travaux doit être effectuée distinctement pour chacune des interventions précitées.
- La répartition des heures et des honoraires ne doit pas être disproportionnée ni conduire à une répartition déséquilibrée des travaux. Ainsi :
  - l'égalité des volumes horaires ou des honoraires n'implique pas nécessairement qu'une répartition des travaux est équilibrée : l'analyse qualitative peut dans certains cas mettre en évidence un déséquilibre ;
  - une inégalité est possible si la prise en compte de critères qualitatifs permet de justifier cette inégalité ;
  - une répartition est disproportionnée lorsqu'une inégalité du nombre d'heures ou du montant des honoraires est telle que l'un des co-commissaires aux comptes n'est pas en mesure de mettre en œuvre les travaux nécessaires à l'exercice de sa mission, et ce quels que soient les critères qualitatifs pouvant exister par ailleurs.

- Typologie de répartition des travaux sur la base de critères quantitatifs (volumes horaires et montant des honoraires).

Dans le cadre ainsi tracé, le H3C estime possible, pour un collège constitué de deux commissaires aux comptes, de retenir la typologie qui suit en vue de déterminer le caractère a priori équilibré ou non de la répartition des travaux :

50 % - 50 % ≤ répartition ≤ 60 % - 40 %	Présomption de répartition équilibrée des travaux
60 % - 40 % < répartition ≤ 70 % - 30 %	Pas de présomption de répartition équilibrée des travaux
70 % - 30 % < répartition < 90 % - 10 %	Présomption de répartition déséquilibrée qui peut dans certains cas être combattue par la prise en compte de critères qualitatifs. Cette situation devrait cependant conduire rapidement à un rééquilibrage de la répartition des travaux.
<b>→ DANS CHACUNE DE CES 3 SITUATIONS, L'APPROCHE DOIT ÊTRE COMPLÉTÉE PAR LA PRISE EN COMPTE DE CRITÈRES QUALITATIFS.</b>	
Répartition ≥ 90 % - 10 %	Disproportion et donc nécessairement répartition déséquilibrée

### 2.3.2. Les saisines en cours d'examen

Les saisines en cours d'examen abordent les sujets suivants :

- recours à des collaborateurs externes étrangers ;
- certification des comptes d'une entité utilisant les services d'une entité tierce ;
- exercice en réseau ;
- liens personnels, professionnels, financiers ;
- contrôle de qualité interne : recours à des professionnels externes à la structure d'exercice professionnel ;
- prestations réalisées de manière concomitante à la mission de commissaire aux comptes ;
- suppléance ;
- co-commissariat ;
- dépendance financière ;
- démission ;
- certification des comptes des entités soumises au code des marchés publics.

## 3. CONTRÔLER



## LE CADRE JURIDIQUE DES CONTRÔLES

*En application de l'article L. 821-7 du code de commerce, les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques organisés et mis en œuvre sous la responsabilité du H3C.*

*En application de l'article R. 821-26 du code de commerce, les commissaires aux comptes sont contrôlés au moins une fois tous les six ans, cette périodicité étant ramenée à une fois au moins tous les trois ans pour les commissaires aux comptes exerçant des fonctions de contrôle légal des comptes auprès d'entités d'intérêt public « EIP » : entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou faisant appel à la générosité publique, organismes de sécurité sociale mentionnés à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, établissements de crédit, entreprises régies par le code des assurances, institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale et mutuelles ou unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité.*

L'année 2011 marque l'achèvement du premier cycle triennal de contrôle des « cabinets EIP ».

Elle s'inscrit également dans la poursuite du premier cycle pluriannuel de contrôle des « cabinets non EIP » qui en est à ce jour à sa quatrième année de mise en œuvre.

## LE PLAN PLURIANNUEL DE CONTRÔLE

*Le H3C a élaboré un plan pluriannuel de contrôle de 3 ans pour les « cabinets EIP » et de 6 ans pour les « cabinets non EIP » dont la mise en œuvre a débuté en 2009 pour les premiers et en 2008 pour les seconds.*

*À la fin de l'année 2011, 553 « cabinets EIP » ont été contrôlés.*



## LE CONTRÔLE PÉRIODIQUE D'UN CABINET

*Le H3C a retenu la notion de cabinet comme unité de contrôle. Selon les principes qu'il a défini, tenant compte de ceux énoncés par la 8<sup>ème</sup> directive et la recommandation européenne, le contrôle périodique d'un cabinet suit une approche dite « globale » qui a pour objet de vérifier la qualité des audits réalisés par les commissaires aux comptes en tenant compte de l'environnement de leurs mandats et plus particulièrement de l'existence et de l'effectivité, au sein d'un cabinet, d'une organisation et de procédures visant à garantir la qualité du contrôle légal des comptes et à vérifier la correcte exécution de la mission légale par les signataires sur une sélection de mandats.*

*Il est rappelé que le contrôle d'un mandat est :*

- soit « ciblé » : dans ce cas, il porte sur l'audit de zones de risques significatives au regard de l'opinion émise et comporte l'examen de la démarche d'audit, des diligences réalisées sur une zone de risque identifiée et l'information financière correspondante. Ce type de contrôle permet le cas échéant de relever des insuffisances dans la conduite de la mission légale susceptibles de mettre en cause la fiabilité de l'opinion émise ;
- soit relatif à l'ensemble des diligences réalisées par le cabinet lorsque les mandats concernent des entités ne nécessitant pas un nombre d'heures de contrôle important.

*Le contrôle périodique est conduit en se référant aux dispositions légales et réglementaires régissant la profession de commissaire aux comptes, son code de déontologie, les normes d'exercice professionnel homologuées ainsi que les bonnes pratiques professionnelles en vigueur au moment de l'exercice des missions.*

Les résultats des contrôles 2011 sont relatifs à la certification des comptes intervenue principalement sur l'exercice comptable clos en 2010<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Les contrôles effectués au cours du premier semestre 2011 ont porté sur une sélection de mandats relatifs à la certification légale des comptes de l'exercice comptable 2009. Ceux réalisés à compter du second semestre, à savoir la majorité d'entre eux, ont porté sur l'exercice 2010.



## L'EXÉCUTION DES CONTRÔLES

*Les contrôles des cabinets certifiant les comptes d'« EIP », dits « cabinets EIP » sont mis en œuvre directement par le H3C. Ils sont réalisés par des contrôleurs employés par lui ou sont délégués à la Compagnie nationale, le champ et les modalités de cette délégation ayant été définis par le H3C et figurant dans sa décision 2009-04.*

*Les contrôles des cabinets ne certifiant pas les comptes d'« EIP », dits « cabinets non EIP » sont réalisés par des contrôleurs praticiens désignés par les instances professionnelles.*

*Les contrôles sont effectués avec le concours de l'AMF lorsqu'ils concernent des commissaires aux comptes nommés auprès de personnes relevant de son autorité.*

Les résultats distinguent les « cabinets EIP » et les « cabinets non EIP ».

### 3.1. LE PROGRAMME DE CONTRÔLE DE L'ANNEE 2011

#### 3.1.1. Les « cabinets EIP »

Les contrôles 2011 ont porté sur **172 « cabinets EIP »** dont 2 appartenant à un grand réseau international.

Près de **30 000 heures** ont été consacrées aux opérations de contrôle de ces cabinets :

- 19 000 heures l'ont été par les contrôleurs du H3C, en vue du contrôle de 58 « cabinets EIP<sup>7</sup> », dont 2 appartenant à un grand réseau international. 233 mandats, dont 156 « EIP » ont été sélectionnés.
- 11 000 heures ont été allouées aux contrôleurs praticiens dans le cadre de la délégation sous la supervision directe du secrétariat général du H3C. Dans le cadre de cette délégation, 114 « cabinets EIP<sup>8</sup> » ont été contrôlés. 540 mandats, dont 140 « EIP », ont été sélectionnés.

#### LA SÉLECTION DES MANDATS

*La sélection de mandats a suivi une approche par les risques et a permis de contrôler les mandats les plus significatifs des cabinets et comportant des complexités de traitement. Elle a couvert également les secteurs prioritaires définis par le H3C.*

<sup>7</sup> Ces cabinets détiennent au moins un mandat d'entité dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé et/ou un mandat relatif à des établissements de crédit.

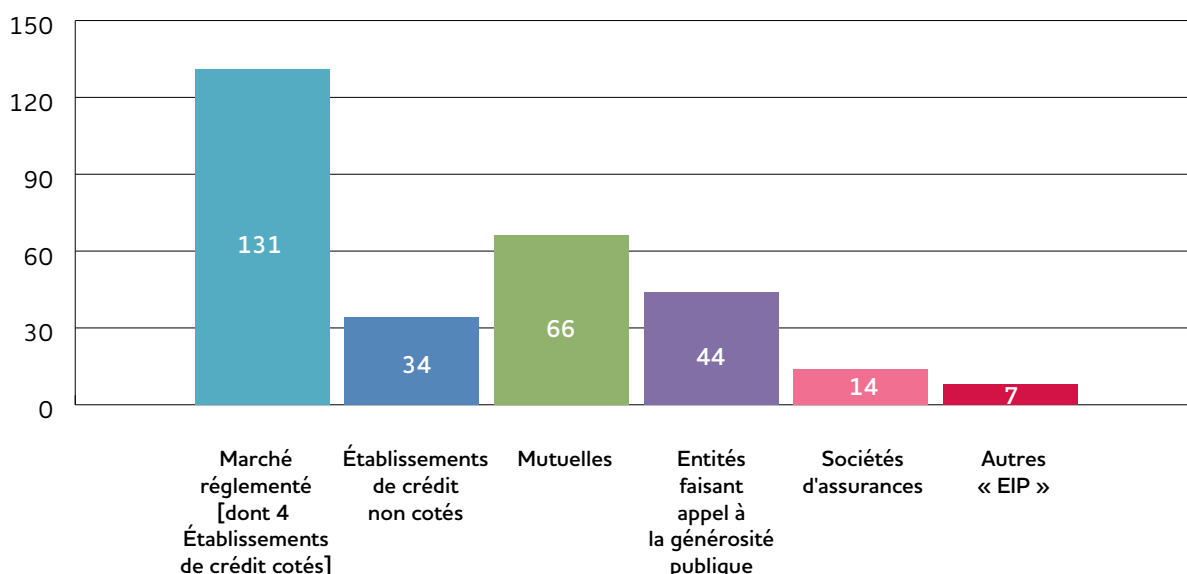
<sup>8</sup> 29 de ces cabinets détiennent un seul mandat de personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou un seul mandat d'établissement de crédit. Les 85 autres cabinets détiennent au moins un mandat « EIP » autres que ceux visés précédemment.



Les 172 « cabinets EIP » contrôlés, constitués de 608 structures d'exercice professionnel, détiennent au total plus de 41 000 mandats pour lesquels les cabinets ont consacré au total plus de 4 300 000 heures à la certification des comptes. 1 149 mandats sont relatifs à des « EIP ».

Les 296 mandats « EIP » contrôlés, dont le profil est présenté ci-dessous, concernent des entités pour lesquelles les cabinets ont consacré plus de 208 000 heures d'audit (soit 34% des heures totales d'audit de ces cabinets consacrées aux mandats « EIP »).

Profil des 296 mandats « EIP » contrôlés



Par surcroît, ont été contrôlés 477 mandats « non EIP » représentant plus de 107 000 heures d'audit (soit 3% des heures totales d'audit de ces cabinets consacrées aux mandats « non EIP »).

### 3.1.2. Les « cabinets non EIP »

Les contrôles des « cabinets non EIP » 2011 ont porté sur **1 144 cabinets** dont 122 au titre de nouveaux contrôles intervenus avant la périodicité prévue par la loi.

Les compagnies régionales ont consacré près de **22 000 heures** aux opérations de contrôle.

## 3.2. LES RÉSULTATS 2011

### 3.2.1. Les résultats des contrôles des « cabinets EIP »

#### CONCLUSION « CABINETS EIP »

*Les cabinets sont dans l'ensemble organisés et structurés et ont mis en place des procédures de qualité qui contribuent à la qualité de l'audit. Ils s'appuient sur des équipes compétentes aux profils adéquats.*

*Les cabinets appartenant aux plus grands réseaux internationaux, et les autres cabinets, dans une moindre mesure, ne prennent pas suffisamment en compte les situations de risques d'atteinte à l'indépendance. Par ailleurs, ils ne présentent pas à ce jour de dispositifs de contrôle interne de qualité suffisamment efficaces, notamment sur les mandats à risque.*

*Les cabinets n'appartenant pas à un grand réseau international, notamment ceux détenant un seul mandat « EIP », ont souvent présenté des faiblesses dans la formation des équipes d'audit, en particulier dans le domaine des IFRS et lorsque les entités auditées relèvent de secteurs dont la réglementation est spécifique. Par ailleurs, il a été observé que des cabinets ne s'étaient pas dotés d'outils adéquats pour exercer le commissariat aux comptes dans ces secteurs spécifiques.*

*679 des 773 mandats contrôlés, « EIP » comme « non EIP », ont montré un niveau satisfaisant de diligences même si des améliorations sont nécessaires dans la documentation des diligences, l'application des normes d'exercice professionnel, le contrôle de l'information financière et l'exercice du co-commissariat aux comptes.*

*94 mandats, dont 50 mandats « EIP » et 44 mandats « non EIP », ont révélé des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission légale susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion d'audit. Les opinions n'étaient pas étayées par des diligences suffisantes sur des traitements comptables complexes et sur le contrôle de l'information financière, ou par une documentation adéquate des travaux d'audit, ou par l'exercice de l'esprit critique sur des traitements comptables complexes.*

#### A. Politique, organisation et procédures du cabinet spécifiques à l'exercice du commissariat aux comptes

##### a) Organisation et procédures

D'une manière générale, l'organisation et les procédures spécifiques mises en place par les « cabinets EIP » pour exercer le commissariat aux comptes sont apparues appropriées et de nature à renforcer la qualité des audits. Les cabinets dans leur ensemble se sont dotés d'outils méthodologiques et de logiciels d'audit qui contribuent également au bon exercice de cette activité. La majorité des cabinets a mis en place une procédure blanchiment. Ces cabinets appartiennent le plus souvent à un réseau ou à une association technique.

Néanmoins, ont été constatées, comme chaque

année, d'une part, des différences dans le degré<sup>9</sup> de formalisation des procédures, et d'autre part, des faiblesses dans l'efficacité de ces procédures. Concernant ce dernier point, il a été noté parfois un défaut de prise en compte, dans les procédures et les outils, du cadre réglementaire français.

Quelques cabinets n'ont pas mis à jour ou complété leurs procédures et les outils méthodologiques, en vue notamment de la certification des comptes consolidés et du contrôle de l'information financière. Il a également été constaté, dans un certain nombre de cabinets, que les outils relatifs à des secteurs spécifiques, comme le secteur des mutuelles, des associations ou des assurances, restaient à développer.

<sup>9</sup> Ce dernier dépend du nombre de mandats détenus, du nombre d'intervenants sur les mandats et du nombre de signataires exerçant au nom du cabinet.

### b) Les ressources humaines

Dans l'ensemble, les ressources humaines sont adéquates aux missions exercées et l'implication des signataires importante.

Les cabinets qui font appel à des collaborateurs externes membres de leur réseau ou appartenant à des cabinets liés juridiquement et financièrement ne suivent pas encore les préconisations figurant dans l'avis du H3C relatif au recours à des collaborateurs externes.

La moitié des cabinets contrôlés consacre un nombre insuffisant d'heures à la formation des associés. Les formations doivent être renforcées dans le domaine des normes comptables internationales et en matière d'audit des comptes consolidés, et ce, principalement au sein des cabinets détenant un mandat coté sur le marché réglementé. La formation doit également être accentuée dans les autres domaines de l'« EIP », mutuelles, assurances, associations faisant appel à la générosité publique.

### c) Le traitement des risques d'atteinte à l'indépendance

Des procédures formalisées d'acceptation ou de maintien de mission et des déclarations annuelles d'indépendance établies par les associés et les collaborateurs existent dans la grande majorité des cabinets.

En revanche, encore trop de cabinets disposent de procédures de contrôle des risques d'atteinte à l'indépendance incomplètes ou fondées sur les seules déclarations des membres du réseau. Lorsque les procédures existent au sein du réseau, il a été relevé dans les dossiers des commissaires aux comptes, un manque de formalisation de l'analyse des prestations autres que la mission légale fournies par les membres du réseau ou par le commissaire aux comptes, comme demandé par le code de déontologie. Les saisines du H3C sur des risques ne sont pas effectuées dans des situations où elles auraient été utiles et nécessaires.

Les cabinets appartenant à un grand réseau international doivent compléter et sécuriser leurs procédures, et ce, compte tenu des risques accrus engendrés par l'exercice en réseau d'une activité pluridisciplinaire.

Comme les années passées, ont été relevées des situations porteuses de risques d'atteinte à l'indépendance des commissaires aux comptes à l'égard des entités dont ils étaient appelés à certifier les comptes et qui n'ont pas été traitées de manière appropriée par les directions des cabinets.

### d) Le contrôle interne de qualité

Les contrôles ont montré, dans l'ensemble, que les dispositifs de contrôle interne de qualité manquaient d'efficacité. Concernant les cabinets appartenant à un grand réseau international, ont été notées des revues indépendantes tardives et l'absence de formalisation des échanges entre l'associé signataire et le réviseur indépendant. Par ailleurs, l'accès complet au contrôle interne de qualité a fait défaut, ce qui a rendu parfois difficile l'appréciation de son efficacité par les contrôleurs.

S'agissant des autres « cabinets EIP », les constats tirés des contrôles sont identiques à ceux des années précédentes, à savoir que :

- la revue indépendante était rarement mise en place par les cabinets ayant un nombre restreint d'associés signataires et avait principalement été mise en place par la moitié des cabinets certifiant les comptes d'entités cotées sur un marché réglementé ;
- le contrôle de qualité interne « a posteriori » était surtout mis en œuvre pour les cabinets appartenant à un réseau ou une association technique et détenant plusieurs mandats « EIP », notamment d'entités cotées sur un marché réglementé.

Il convient de relever que la mise en place d'un processus de contrôle de qualité interne reste exceptionnelle dans les cabinets détenant des mandats « EIP » autres que des entités cotées sur un marché réglementé ou des établissements de crédit, quand bien même le mandat serait considéré à risques. Il en est de même de la revue indépendante.

### e) Le respect des obligations réglementaires

Les cabinets, comme noté l'année précédente, ne veillent pas suffisamment au respect des obligations réglementaires.

Quelques cabinets n'ont pas respecté les exigences liées à la rotation du signataire, certains d'entre eux détenant un seul mandat marché réglementé ou une association faisant appel à la générosité



publique. Il a également été noté parfois l'implication d'anciens signataires dans la certification des comptes, ce qui est contraire à la mise en œuvre d'une rotation effective. Le nombre de cabinets ayant défini une procédure relative à la rotation du signataire en application de l'article L. 822-14 du code de commerce est certes en augmentation, mais cette procédure n'intègre pas toujours l'identification des filiales importantes.

Les obligations déclaratives ne sont pas suffisamment respectées. Les demandes de dérogations au barème d'heures ne sont pas effectuées de manière systématique. Les déclarations d'activité sont encore partielles ou erronées, quoique de façon moins importante que les années précédentes.

Il a encore été relevé que l'obligation de publication du rapport de transparence n'était pas respectée pour plus d'un tiers des cabinets alors même qu'ils détiennent toujours le mandat leur imposant cette obligation. Il s'agit le plus souvent de cabinets détenant un seul mandat marché réglementé. Par ailleurs, des omissions dans le contenu du rapport de transparence ou des retards de publication ont, comme l'année précédente, été relevés.

#### **f) La démission du commissaire aux comptes**

Lors des contrôles de cas de démission de commissaire aux comptes, il a été noté que des démissions étaient intervenues sans que l'ensemble des conditions fixées à l'article 19 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes n'aient été respectées.

### **B. L'exécution de la mission légale sur les mandats**

Les résultats des contrôles ont montré, pour 679 des 773 mandats examinés, un niveau satisfaisant de diligences mises en œuvre par les cabinets, sous réserve d'améliorations à apporter dans l'exécution de la mission légale. Dans 94 mandats, dont 50 mandats « EIP », ont été relevées des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission légale susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion d'audit.

### **LE CONTRÔLE DES CABINETS « EIP » EN CHIFFRES**

*Le contrôle des « cabinets EIP » a concerné **773 mandats**, dont **61 dossiers** de mission de certification détenus par les deux « cabinets EIP » appartenant à un grand réseau international, pour lesquels les cabinets ont consacré plus de **315 000 heures d'audit**. Parmi ces mandats, **296** répondent à la définition de l'« EIP ».*

#### **a) Améliorations à apporter dans l'exécution de la mission légale**

Les améliorations à apporter sont relatives à la démarche d'audit, la documentation des diligences, le contrôle de l'information financière fournie par les entités et l'application des normes d'exercice professionnel et plus particulièrement celle concernant l'exercice de la mission de certification par plusieurs commissaires aux comptes.

#### **La démarche d'audit**

Il a été noté, comme pour les années précédentes, de manière fréquente, et ce, quelle que soit la structure des cabinets, que ces derniers n'étaient pas suffisamment ou ne documentaient pas assez leur démarche d'audit. Cette faiblesse porte principalement sur les phases de prise de connaissance de l'entité, d'évaluation des risques d'audit et de choix des procédures d'audit. Un certain nombre de cabinets adopte une approche fondée plus sur une révision de comptes que sur une réelle démarche d'audit.

#### **La documentation des diligences**

Comme pour les années précédentes, des faiblesses dans la documentation des diligences ont été identifiées pour près de la moitié des cabinets. Ces faiblesses ne vont pas toutefois jusqu'à remettre en cause la fiabilité de l'opinion. S'agissant des deux cabinets appartenant à un grand réseau international, la procédure de documentation du dossier d'audit n'est pas toujours suivie. Il a d'ailleurs été relevé pour deux mandats « EIP » concernant des entités cotées, un défaut de documentation pour lequel il a été nécessaire de recueillir des informations complémentaires





qui ne figuraient pas dans le dossier d'audit. Les points étaient relatifs, d'une part, à une évaluation critique d'une provision sur indemnité à recevoir et, d'autre part, à la comptabilisation de variations de juste valeur de dérivés de couverture en capitaux propres.

### **Le contrôle de l'information financière**

Le contrôle de l'information financière fournie par l'entité est perfectible, et ce, dans un tiers des cabinets contrôlés. Les outils de contrôle sont apparus incomplets, voire absents sur cet aspect de la mission légale. Il a été notamment relevé que les questionnaires de l'annexe des comptes annuels étaient incomplets et ceux de l'annexe des comptes consolidés en normes IFRS souvent inexistantes. Il s'agit, comme les années précédentes, pour presque la moitié d'entre eux, de cabinets qui détiennent un seul mandat marché réglementé. Il faut cependant noter que le contrôle de l'information financière était parfois réalisé dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes, l'un des deux co-commissaires aux comptes s'appuyant alors sur les contrôles effectués par l'autre commissaire aux comptes.

Pour l'un des cabinets appartenant à un grand réseau international, ont été relevées, dans 3 mandats « EIP » concernant des entités cotées, des insuffisances dans l'information financière délivrée par l'entité qui auraient dû conduire le cabinet à faire modifier l'annexe. Ces insuffisances concernaient la composition du résultat d'exploitation courant consolidé de l'exercice, un passif éventuel relatif à un risque fiscal et une information en raison du non-respect par l'entité d'un covenant bancaire.

### **L'application des normes d'exercice professionnel**

Les normes d'exercice professionnel suivantes doivent être mieux appliquées :

- la « lettre de mission » ;
- les « déclarations de la direction » ;
- la « demande de confirmation des tiers » ;
- le « rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés ».

Cette année encore, les contrôles ont mis en avant, dans plus de trois quarts des cabinets, la nécessité de renforcer l'exercice collégial du commissariat aux comptes.

Les insuffisances observées ont trait à une répartition quantitative ou qualitative déséquilibrée des diligences, une absence de modification régulière des travaux entre les co-commissaires aux comptes, ainsi qu'une absence de formalisation de la revue croisée des travaux ou de jugement critique de cette revue.

Ces faiblesses ne sont pas systématiquement rencontrées sur tous les mandats. En revanche, dans quelques cas, elles vont jusqu'à remettre en cause la fiabilité des conclusions des cabinets contrôlés dans le cadre de l'émission de l'opinion collégiale. Elles ont été constatées sur **13 mandats**<sup>10</sup> détenus par **13 cabinets** dont un cabinet appartenant à un grand réseau international.

#### **b) Insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion d'audit**

**94 mandats**, dont **50 mandats « EIP »** et 44 mandats « non-EIP », ont révélé des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission légale qui sont susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion émise ou, de manière significative, la qualité de l'information financière.

Elles ne remettent pas nécessairement en cause l'opinion émise mais font obstacle à sa validation par les contrôleurs. Seul l'accomplissement d'un nouvel audit aurait permis aux contrôleurs de conclure sur la pertinence de l'opinion délivrée, ce qui n'entre pas dans leur mission. D'autres, en revanche, amènent à constater des incohérences entre les diligences effectuées et l'opinion émise.

- Pour **70 mandats, dont 39 mandats « EIP »**, les insuffisances constatées sont caractérisées, soit par des diligences incomplètes sur des postes significatifs du bilan, soit par des erreurs non relevées dans les principes et méthodes comptables appliqués par l'entité auditée. Comme l'année précédente, une insuffisance d'esprit cri-

<sup>10</sup> 5 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé, 5 établissements de crédit et 3 entités non « EIP ».

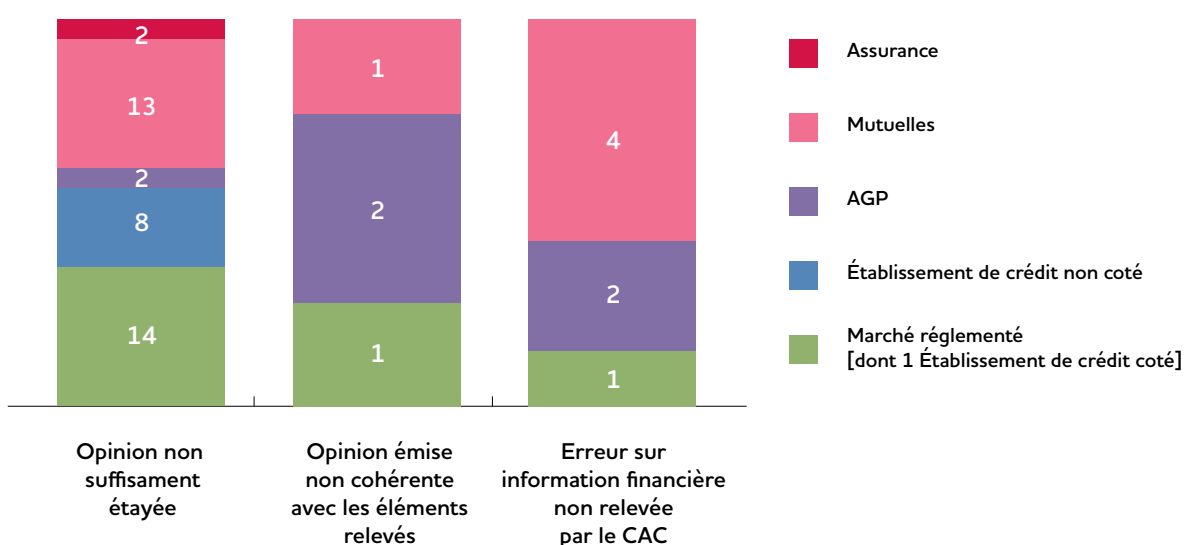
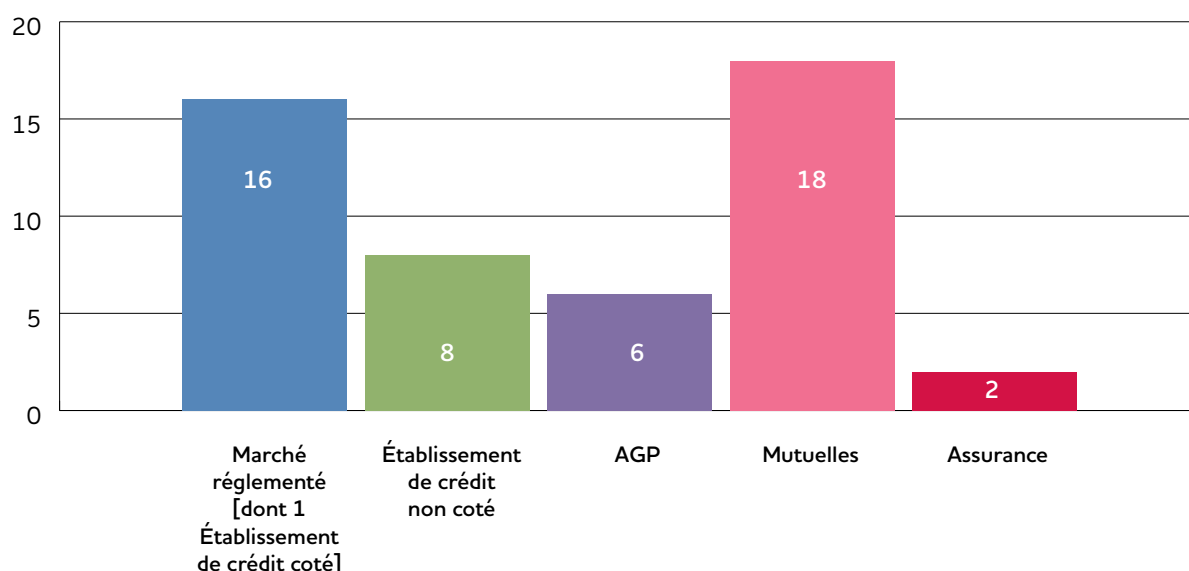
tique de la part des commissaires aux comptes a été notée à plusieurs reprises, au regard des options retenues par les entités concernant le choix des traitements comptables, des estimations comptables ou encore du contenu de l'annexe des comptes.

- Concernant **11 mandats, dont 4 mandats « EIP »**, le commissaire aux comptes n'a pas relevé lors de l'exécution de sa mission légale

des erreurs présentes dans l'information financière fournie par l'entité concernant des éléments significatifs et n'en a pas tiré les conséquences quant à l'opinion émise.

- Enfin pour **13 mandats, dont 7 mandats « EIP »**, l'opinion émise n'est pas apparue, au vu des diligences mises en œuvre par les commissaires aux comptes, cohérente avec les éléments relevés au cours de l'audit.

### Profil des 50 mandats « EIP »



Les 94 mandats pour lesquels des insuffisances de diligences ont été relevées dans l'exercice de la mission légale sont détenus par 53 cabinets. Parmi eux, 9 ont présenté sur plusieurs mandats des insuffisances importantes de diligences dans

l'exercice de la mission légale par les signataires. Dans la plupart des cas, les difficultés rencontrées s'expliquent principalement par une faiblesse des outils de contrôle.

### 3.2.2. Les résultats des contrôles des « cabinets non EIP »

#### CONCLUSION « CABINETS NON EIP »

*Les contrôles des cabinets réalisés en 2011 montrent des disparités dans leur organisation et les procédures mises en place. Un défaut de formalisation des procédures a été constaté dans une partie importante des cabinets notamment celles concernant le risque d'atteinte à l'indépendance. La formation dédiée à l'exercice du commissariat aux comptes n'est pas apparue suffisante notamment lorsque les professionnels exercent à titre principal l'activité d'expertise comptable. L'avis du H3C traitant du recours à des collaborateurs externes n'est pas suivi dans nombre de cas.*

*Pour 90 % des cabinets contrôlés, il n'a pas été relevé de faiblesses significatives dans la conduite de la mission légale susceptibles d'affecter la fiabilité de la certification des comptes. Toutefois, des améliorations sont nécessaires concernant la formalisation et la justification de la démarche d'audit, l'application des normes d'exercice professionnel, la documentation des travaux d'audit et le contrôle de l'information financière.*

*Pour 10 % des cabinets, il a été relevé des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission légale ou des faiblesses de documentation, susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion d'audit émise sur les mandats.*

**1 144 « cabinets non EIP »** ont été contrôlés en 2011. Parmi eux, 122 cabinets ont été contrôlés dans le cadre d'un « re-contrôle<sup>11</sup> » décidé par les compagnies régionales des commissaires aux comptes. Ils ont porté principalement sur l'exécution de la mission légale relative aux comptes des exercices clos en 2010.

Les résultats des contrôles 2011 portent sur **797 cabinets** auxquels s'ajoutent les résultats de **376 cabinets** contrôlés au titre des **précédents programmes**, qui n'avaient pas été communiqués dans le rapport précédent.

Ces **1 173 cabinets** détiennent **24 311 mandats** et y consacrent près de **1 500 000 heures** d'audit. 1 514 commissaires aux comptes personnes physiques sont signataires au nom de ces cabinets.

Outre le contrôle des procédures, les vérifications ont porté sur **2 679 dossiers** de certification. **24 203 heures** ont été consacrées aux opérations de contrôle de ces 1 173 cabinets.

#### A. Politique, organisation et procédures du cabinet spécifiques à l'exercice du commissariat aux comptes

##### a) Organisation et procédures spécifiques au commissariat aux comptes

Dans les cabinets détenant plus de 20 mandats, des procédures adaptées au commissariat aux comptes ont été mises en place et formalisées. Existence de dossiers organisés et structurés ainsi que des outils de contrôle permettant une formalisation de l'exécution de la mission légale. Dans ceux détenant moins de 20 mandats, l'organisation reste peu formalisée ou nécessite des compléments. La formalisation des procédures

<sup>11</sup> Nouveau contrôle à la suite du premier cycle des contrôles.

permet de rendre plus pérenne l'organisation de l'activité de commissariat aux comptes au sein d'une structure professionnelle.

Il convient de relever qu'une grande partie des cabinets exerce à titre accessoire le commissariat aux comptes, du fait de la prépondérance de l'activité d'expertise comptable. Or, ces cabinets ne sont pas dotés, dans leur ensemble, de procédures permettant de guider et d'encadrer la démarche d'audit.

Il a été relevé pour la première fois cette année qu'un tiers des cabinets avait mis en place un dispositif structuré, formalisé et systématique de vigilance et d'alerte en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme en suivant les procédures et mesures de contrôle interne définies par le H3C dans sa décision 2010-01.

#### **b) Les ressources humaines**

D'une manière générale, la plupart des cabinets détenant un nombre important de mandats disposent de leurs propres collaborateurs salariés, même si ces derniers ne consacrent pas l'intégralité de leur temps au commissariat aux comptes. Lorsque les cabinets font appel à des collaborateurs externes, quelle que soit leur taille, les modalités de ce recours ne sont pas conformes à l'avis du H3C du 24 juin 2010, cette pratique étant rarement encadrée et l'entité concernée n'étant pas informée.

Dans plus de 20% des cabinets qui détiennent moins de 100 mandats, la formation dispensée aux associés et aux collaborateurs participant à la mission légale est insuffisamment axée sur le domaine du commissariat aux comptes. Pour ces mêmes cabinets, il a été noté, dans un tiers des cas, comme en 2010, que le temps de formation suivi par les associés ne respectait pas celui prévu par le texte réglementaire. Il a été noté pour 20% des cabinets, que les déclarations de formation prévues à l'article A. 822-28-17 du code de commerce étaient soit absentes, soit erronées, incomplètes ou tardives.

#### **c) Le traitement des risques d'atteinte à l'indépendance**

Même si la vérification du respect des règles d'indépendance vis-à-vis des entités auditées est appréhendée dans l'ensemble, elle n'est pas traitée,

dans un quart des cabinets contrôlés, à l'aide d'une procédure formalisée. La plupart de ceux pour qui a été fait ce constat détiennent moins de 100 mandats.

Il a également été noté que les procédures relatives à l'acceptation et au maintien des missions nécessitaient d'être renforcées pour environ 20% des cabinets contrôlés.

Par ailleurs, ont été relevés quelques cas de situations interdites au sens de l'article 10 du code de déontologie, ou présentant des risques d'atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes.

#### **d) Le respect des obligations réglementaires**

Les obligations déclaratives réglementaires, telles que les demandes de dérogation au barème du nombre d'heures d'audit ou dans une moindre mesure les déclarations d'activité, ne sont pas toujours respectées par les cabinets, et ce, quelle que soit leur taille.

Il a été observé également que 10% des cabinets ne disposaient pas d'un système de suivi des temps passés fiable et formalisé.

### **B. Exécution de la mission légale sur les mandats**

Pour **90% des cabinets contrôlés**, il n'a pas été relevé de faiblesses dans la conduite des missions légales susceptibles d'affecter la fiabilité de la certification des comptes, sous réserve d'améliorations à apporter dans l'exercice de la mission légale. Dans 10% des cabinets contrôlés, il a été constaté des insuffisances de diligences dans l'exercice pouvant remettre en cause la fiabilité de l'opinion émise sur les mandats.

#### **a) Améliorations à apporter dans l'exécution de la mission légale**

Les améliorations à apporter sont relatives à la démarche d'audit, l'application des normes d'exercice professionnel et plus particulièrement la documentation des diligences et le contrôle de l'information financière fournie par les entités.

**La démarche d'audit**

Comme pour les années passées, la principale faiblesse relevée lors du contrôle des mandats est relative à un défaut de formalisation et de justification de la démarche d'audit (prise de connaissance de l'entité, analyse des procédures du contrôle interne). Lorsque l'approche d'audit est fondée sur une analyse du contrôle interne, les tests sur l'efficacité des procédures ne sont pas systématiquement effectués. De plus, l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions d'audit fait défaut pour plus d'un tiers des cabinets contrôlés et les procédures d'audit mises en œuvre en réponse aux risques sont, dans près de 50% des cas, insuffisamment justifiées.

**L'application des normes d'exercice professionnel**

Il a été relevé dans l'ensemble de ces cabinets que les normes d'exercice professionnel n'étaient pas appliquées dans la totalité de leurs dispositions. Parfois a été observé une mauvaise application de ces normes.

Les principales observations relevées ont trait :

- à la rédaction des rapports ;
- à une absence d'établissement systématique de lettres de mission ou à leur caractère incomplet ;
- à une insuffisance de la documentation des diligences réalisées ;
- à une absence d'utilisation de la procédure d'audit relative à la déclaration de la direction ;
- à des plans de mission incomplets ;
- à un défaut de justification d'appréciations.

De manière plus ponctuelle, ont été relevées :

- une absence de détermination systématique de seuils de signification ou de leur justification ;
- une matérialisation des contrôles inexistante ou insuffisante concernant les travaux relatifs au rapport de gestion et autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du code de commerce ;
- une documentation insuffisante de la prise en considération de la possibilité de fraude lors de l'audit des comptes des procédures analytiques absentes ou insuffisantes lors de la prise

de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes et lors de la revue de cohérence d'ensemble des comptes ;

- une absence de l'appréciation de la qualité des travaux de l'expert-comptable ;
- une mise en œuvre incomplète de la technique d'audit « demandes de confirmation de tiers » qui, lorsqu'elle n'est pas utilisée et qu'aucune autre procédure d'audit n'est mise en œuvre, ne fait pas l'objet d'une justification et qui, lorsqu'elle est utilisée, ne conduit pas à mener de procédures alternatives en cas d'absence de réponse.

**Le contrôle de l'information financière**

À ces faiblesses s'ajoutent, pour certains cabinets, un défaut de contrôle de l'annexe et un défaut de documentation du contrôle de l'information financière.

**b) Insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion d'audit**

Dans 10% des cabinets contrôlés, ont été constatées des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission légale pouvant remettre en cause la fiabilité de l'opinion émise.

Elles sont caractérisées, dans un tiers des cas, par une insuffisance des travaux d'audit ou de leur documentation sur des postes significatifs des états financiers, qui ne permettait pas d'étayer de manière satisfaisante l'opinion émise sur les comptes des entités concernées. Seul l'accomplissement d'un nouvel audit aurait permis aux contrôleurs de conclure sur la pertinence de l'opinion délivrée. Dans un tiers des cas, cette insuffisance de diligences visait l'information financière fournie dans l'annexe aux comptes. Dans 40% des cas, des incohérences ont été relevées entre l'opinion émise par les commissaires aux comptes et les anomalies relevées relatives à la continuité d'exploitation, aux principes comptables appliqués par l'entité ou à la présentation des comptes retenue par l'entité.

## CONCLUSION DES CONTRÔLES DES « CABINETS EIP » ET « CABINETS NON EIP »

*Des contrôles des cabinets réalisés au titre de l'année 2011, il ressort que les cabinets d'audit ont pour une grande part d'entre eux mis en place des procédures adaptées à l'exercice du commissariat aux comptes et disposent de personnels qualifiés.*

*Il a été noté pour l'ensemble des cabinets, et en particulier pour ceux appartenant aux grands réseaux internationaux, la nécessité de mieux prendre en compte le risque d'atteinte à l'indépendance en veillant à mieux identifier les prestations autres que la mission légale susceptibles d'affecter l'indépendance du signataire, et ce, compte tenu des risques engendrés par l'exercice en réseau d'une activité pluridisciplinaire.*

*Les formations des équipes d'audit rattachées à des cabinets n'exerçant pas dans des réseaux structurés et importants se sont souvent révélées insuffisantes pour exercer le commissariat aux comptes dans des secteurs spécifiques ou mettant en jeu les normes IFRS. Par ailleurs, il a été noté qu'une partie de ces cabinets ne s'étaient pas dotés d'outils dédiés à l'exercice de la mission légale dans ces secteurs spécifiques.*

*Les cabinets pour lesquels le commissariat aux comptes ne représente pas une part prépondérante de l'activité ne se sont pas systématiquement dotés d'une organisation spécifique pour exercer le commissariat aux comptes ni d'outils méthodologiques facilitant la démarche d'audit. Dans les cabinets intervenant de manière ponctuelle dans la certification d'entités appartenant à des secteurs nécessitant une expertise particulière, il a été noté que les outils méthodologiques n'étaient pas toujours adaptés à cette spécificité.*

*De nombreux mandats contrôlés n'ont pas révélé de faiblesses significatives dans l'exercice de la mission légale, susceptibles d'affecter la fiabilité de la certification des comptes.*

*Toutefois, pour un certain nombre de mandats à risques ou comportant des traitements comptables complexes, il a été observé des insuffisances de diligences, un défaut de documentation, une faiblesse du contrôle de l'information financière. Par ailleurs, a été relevé un manque d'esprit critique du professionnel sur ce type de mandats.*

## RECOMMANDATIONS

Compte tenu des précédents constats, le H3C recommande aux cabinets :

**1 • de renforcer leur indépendance vis-à-vis des entités auditées en :**

- étant vigilant quant à la prévention et au traitement des situations porteuses de risques d'atteinte à l'indépendance ;
- appréciant concrètement les situations porteuses de risques d'atteinte à l'indépendance et en saisissant le H3C dans les cas de doute, tels que prévu par le code de déontologie ;
- faisant preuve d'esprit critique vis-à-vis des estimations comptables et informations produites par les entités auditées.

**2 • de maintenir un niveau élevé de compétence en :**

- adoptant une organisation spécifique à l'exercice du commissariat aux comptes ;
- renforçant la formation des intervenants à la mission légale.

**3 • d'améliorer le niveau des diligences en :**

- améliorant les outils méthodologiques guidant la démarche d'exécution de la mission de certification des comptes ;
- les documentant et plus particulièrement celles menées sur des cycles comptables significatifs ;
- renforçant le contrôle de l'information financière délivrée par les entités ;
- appliquant complètement et de manière systématique les normes d'exercice professionnel ;
- répartissant les travaux entre commissaires aux comptes de manière équilibrée tant quantitativement et qualitativement, lorsque l'audit des comptes est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ;
- renforçant l'efficacité des dispositifs de contrôle de qualité interne.

**Le H3C rappelle par ailleurs aux cabinets la nécessité de se montrer attentifs au respect de l'intégralité des obligations réglementaires** (publication d'un rapport de transparence, déclarations d'activité et demandes de dérogation au barème du nombre d'heures d'audit, rotation des associés signataires, lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme).

Le H3C surveillera la prise en compte de ces recommandations dès les prochains contrôles et plus particulièrement lors des contrôles réalisés dans le cadre du deuxième cycle pour les « cabinets EIP ».

### 3.3. LE SUIVI DES CONTÔLES

À la suite des contrôles effectués, des recommandations individuelles destinées à remédier aux faiblesses identifiées sont adressées aux cabinets concernés par le secrétaire général du H3C.

Un suivi est mis en place aux fins de vérifier que les cabinets ont pris les mesures correctrices appropriées et que les professionnels pour lesquels des déficiences ont été relevées dans la conduite de la mission légale remédient aux insuffisances constatées.

Lorsque les faiblesses ne sont pas considérées comme majeures, les actions correctrices prises par le cabinet sont suivies dans le cadre d'un prochain contrôle périodique programmé dans les délais minimaux de périodicité réglementaire<sup>12</sup>. En cas de faiblesses importantes dans la conduite de la mission légale, la recommandation inclut une demande de plan d'amélioration qui conduit à un suivi spécifique pouvant donner lieu à un contrôle dans l'année qui suit. Dans les cas d'un exercice contraire aux règles professionnelles régissant le commissariat aux comptes, des saisines du parquet général sont effectuées.

#### 3.3.1. « Les cabinets EIP »

*Depuis l'année 2010, plus de 400 recommandations individuelles ont été adressées par le secrétaire général du H3C aux « cabinets EIP » contrôlés dans le cadre du plan triennal.*

Pour un tiers des cabinets contrôlés, le secrétaire général du H3C a demandé aux cabinets de mettre en œuvre un plan d'amélioration. Ces plans sont suivis, soit sur pièce, soit sur place, lors d'un contrôle subséquent.

Enfin, concernant 11 cabinets, le secrétaire général du H3C a saisi, à toutes fins utiles, le procureur général.

#### 3.3.2. « Les cabinets non EIP »

L'élaboration des courriers et recommandations individuelles adressés aux cabinets contrôlés tient compte des axes d'améliorations déjà préconisés par les compagnies régionales. Ces dernières ont adressé des lettres aux cabinets contrôlés indiquant des axes d'amélioration à suivre, tout en précisant, par ailleurs, que des recommandations pourront être formulées le cas échéant par le secrétaire général du H3C.

*Depuis l'année 2010, plus de 1 400 recommandations individuelles ont été adressées aux cabinets.*

Chaque président de compagnie régionale a reçu une copie des recommandations individuelles émises par le secrétaire général du H3C. La Compagnie nationale a également reçu copie des courriers de transmission de ces recommandations aux compagnies régionales.

Les cabinets ayant reçu une recommandation de la part du secrétaire général du H3C feront l'objet d'un suivi lors d'un prochain contrôle périodique dans le cadre de la périodicité minimale réglementaire. Pour certains d'entre eux, le secrétaire général du H3C a demandé des compléments d'information relatifs à la mise en application de certaines dispositions de textes légaux et réglementaires et du code de déontologie.

Un plan d'amélioration a été demandé pour plus de 20% des cabinets. Concernant ces cabinets, il pourra être décidé de programmer un nouveau contrôle spécifique pour le cas où les réponses apportées ne seraient pas satisfaisantes.

Enfin, le secrétaire général du H3C a saisi, à toutes fins utiles, le procureur général de la situation de 33 cabinets.

<sup>12</sup> Une fois au moins tous les 3 ans pour les « cabinets EIP » et une fois au moins tous les 6 ans pour les « cabinets non EIP ».



## 4. JUGER EN APPEL

2011

## LA PROCÉDURE JURIDICTIONNELLE À L'ÉGARD DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

Le H3C statue sur les appels formés contre les décisions rendues en première instance par les chambres régionales de discipline en matière de contestation d'honoraires et de discipline ainsi que par les commissions régionales d'inscription.

Les décisions du H3C sont susceptibles de recours devant le Conseil d'État en matière de discipline et d'inscription, et devant la Cour de cassation en matière d'honoraires.

Pour toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, le commissaire aux comptes est passible de l'une des sanctions disciplinaires suivantes :

- l'avertissement,
- le blâme,
- l'interdiction temporaire pour une durée maximale de 5 ans, avec ou sans sursis,

Ces trois sanctions pouvant être assorties de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organes professionnels pendant dix ans au plus,

- la radiation de la liste.

Il peut être également procédé au retrait de l'honorariat.

## 4.1. DONNÉES CHIFFRÉES ET COMMENTAIRES

## 4.1.1. Le stock et le flux de dossiers

Au cours de l'année 2011, le Haut Conseil a été destinataire de 13 nouveaux dossiers, dont huit en matière d'inscription, deux en matière disciplinaire et trois en matière d'honoraires.

Stock et flux de dossiers	2011	2010
Dossiers antérieurs (N-1)	4	44
Nouveaux dossiers	13	11
Désistement	0	0
Dossiers terminés	7	51
<b>DOSSIERS RESTANT À JUGER</b>	<b>10</b>	<b>4</b>

## 4.1.2. Les décisions rendues

	2011	2010
Inscription	6	6
Discipline	0	5
Honoraires	1	80*
<b>TOTAL</b>	<b>7</b>	<b>91</b>

\*dont 40 décisions avant-dire droit

L'activité juridictionnelle du H3C a été moins soutenue que celle de l'année précédente, en raison, notamment, de la faiblesse du stock en début d'année et de la vacance du poste de secrétaire pendant plusieurs semaines.

Décisions rendues en 2011	Inscription	Honoraires	Total
Confirmation	1	-	1
Confirmation partielle	-	1	1
Infirmation totale	4	-	4
Décision avant-dire droit	-	-	-
Appel sans objet	1	-	1
Annulation décision 1 <sup>ère</sup> instance	-	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>6</b>	<b>1</b>	<b>7</b>

Au cours de l'année 2011, le H3C a siégé à quatre reprises en tant qu'instance d'appel et a rendu sept décisions. La décision de confirmation concerne un dossier d'inscription. La décision de confirmation et d'infirmation partielle concerne un dossier d'honoraires.

## 4.2. ANALYSE DES DÉCISIONS RENDUES

### 4.2.1. Les décisions disciplinaires

Aucune décision n'a été prononcée au cours de l'année 2011.

Il est à noter qu'au cours de l'année 2011, deux appels seulement ont été adressés au H3C en ce domaine, et que l'activité disciplinaire est globalement faible au niveau de l'ensemble des chambres régionales de discipline.

Pour améliorer l'efficacité de cette activité, il importera à l'avenir de mettre en place un outil de suivi, permettant d'assurer le suivi du traitement, par les différentes autorités compétentes, des manquements relevés dans l'exercice professionnel.

### 4.2.2. Les décisions rendues en matière d'inscription

#### A. Demande d'inscription modificative Répartition du capital

Saisie d'une demande d'inscription modificative émanant d'une société exerçant une activité d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, la chambre régionale d'inscription avait rejeté cette demande au motif que la société ne justifiait pas de la qualité des associés déclarés. Le H3C a infirmé cette décision après avoir constaté qu'il ressortait des pièces produites

que la répartition du capital social répondait aux exigences de l'article L. 822-9 du code de commerce.

#### B. Répartition des droits de vote

La demande d'inscription d'une société d'exercice professionnel avait été refusée, le professionnel qui détenait 99,88 % des droits de vote n'ayant pas la qualité de commissaire aux comptes. Saisi de l'appel de la société, le H3C a constaté que, postérieurement à la décision de rejet, la société, ayant régularisé sa situation, avait été inscrite sur la liste des commissaires aux comptes par la commission régionale. L'appel était, dès lors, devenu sans objet.

#### C. Demande de radiation

Par décision du 1<sup>er</sup> décembre 2011, le H3C a infirmé la décision d'une commission régionale qui avait refusé d'accéder à la demande de radiation de la liste d'un cabinet qui déclarait ne plus détenir aucun mandat, au motif que ce cabinet n'était pas à jour de ses cotisations à la date de sa demande. En effet, il résultait des pièces produites que le cabinet avait réglé le montant de ses cotisations lors de l'examen de la demande par la commission régionale.

#### D. Inscription d'auditeurs étrangers

Dans la suite des décisions rendue en la matière en 2010, le H3C a infirmé la décision de la chambre régionale d'inscription de la Cour d'appel de Paris, compétente à l'égard des auditeurs des pays tiers à la Communauté européenne, qui avait refusé d'inscrire un cabinet établi aux États-Unis. Il a relevé que les pièces produites à l'appui de la demande d'inscription comportaient, outre

la partie publique des rapports d'inspection 2008 et 2009, des éléments d'information relatifs aux suites apportées aux précédents contrôles ainsi qu'un rapport sur une partie de l'activité du cabinet, et différents renseignements requis par le décret n°2008-1487 du 31 décembre 2008.

#### **4.2.3. Décision rendue en matière de contestation d'honoraires**

La décision rendue le 23 juin 2011 a répondu à des questions de procédure et de fond soulevées par les parties.

##### **A. Questions de procédure**

###### **Compétence**

La compétence du H3C était contestée, le commissaire aux comptes intimé soutenant que l'action des sociétés demandereses avait pour objet la répétition de l'indu, qui ne relève pas de la compétence du H3C.

Ce dernier a relevé que les conclusions des sociétés tendaient à voir fixer les honoraires du cabinet en fonction des diligences accomplies et non à obtenir une condamnation au paiement de l'indu et, étant seul compétent pour procéder à la fixation du montant des honoraires en cas de désaccord entre le commissaire aux comptes et l'entité dont il certifie les comptes, il a retenu sa compétence.

###### **Forclusion**

Le cabinet invoquait la forclusion de l'action en faisant valoir qu'il avait saisi le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes d'une demande de conciliation le 15 juillet 2008, qu'aucune conciliation n'était intervenue dans le mois suivant cette saisine, et que, dès lors, la saisine de la chambre régionale de discipline, le 23 février 2010 était tardive.

Le H3C a écarté cette argumentation, eu égard aux circonstances de l'espèce : en effet, la contestation, par les sociétés appelantes, des honoraires demandés au titre des exercices 2001 à 2004, objet du litige, avait été évoquée par celles-ci une première fois sous forme de demande reconventionnelle en défense à la demande du cabinet concerné, formulée au titre de l'exercice 2006 et rejetée au motif que la procédure préalable

de tentative de conciliation n'avait pas été suivie, par décision de la chambre régionale en date du 26 mai 2008. Cette décision ayant été frappée d'appel et le recours étant pendant devant le H3C lors de la demande de conciliation déposée en juillet 2008, le président de la compagnie régionale avait invité les parties à développer leur argumentation dans le cadre de cet appel, en attente de la décision du H3C, saisi de la recevabilité de ces demandes. Le Haut conseil a estimé en conséquence qu'il n'était pas possible, dans ces conditions, d'opposer la forclusion invoquée.

###### **Validité des procès-verbaux de non-conciliation**

Les sociétés appelantes soulevaient la nullité ou l'inopposabilité des procès-verbaux de non-conciliation, qui avaient constaté, à tort selon elles, la carence de deux d'entre elles et avaient justifié le prononcé par la chambre régionale de l'irrecevabilité de leurs demandes.

Le H3C a infirmé la décision sur ce point, en relevant que la cause de l'absence de conciliation dans le délai d'un mois à compter de la saisine du président de la compagnie régionale est sans influence sur la recevabilité de l'action, qui doit être introduite dans les 15 jours suivant l'expiration de ce délai et ce, quand bien même aucune tentative de conciliation n'aurait-elle été organisée par le président de la compagnie régionale.

###### **Demandes formées au nom de sociétés aux droits desquelles les sociétés requérantes prétendaient agir**

Le H3C a confirmé l'irrecevabilité de ces demandes, les sociétés au nom desquelles elles étaient formées et les honoraires correspondants n'ayant pas été mentionnés dans la demande initiale aux fins de conciliation.

## B. Sur le fond

Les sociétés revendiquaient, sans en justifier, l'application systématique du minimum de la fourchette du barème horaire et invoquaient, pour obtenir une diminution des honoraires dus, des circonstances qu'elles connaissaient lorsqu'elles avaient effectué le paiement des factures. Par ailleurs, si des dépassements du barème d'heures pouvaient être ponctuellement constatés, le cabinet faisait état de diligences complémentaires liées, notamment, à la réorganisation du

groupe et avait, lorsque le différend relatif à ces honoraires avait éclaté, consenti une remise sous forme d'avoir compensant les dépassements du barème.

En conséquence, les sociétés ont été déboutées de leurs contestations et condamnées, chacune, à verser 1 500 € au cabinet, au titre de ses frais irrépétibles d'appel.



### DÉSACCORDS SUR LE MONTANT DE LA RÉMUNÉRATION : ARTICLE R. 823-18 DU CODE DE COMMERCE

*En cas de désaccord entre les commissaires aux comptes et les dirigeants de l'entité sur le montant de la rémunération, les commissaires aux comptes font application des dispositions de l'article R. 823-18 du code de commerce.*

*« En cas de désaccord entre le ou les commissaires aux comptes et les dirigeants de la personne ou de l'entité contrôlée sur le montant de la rémunération, le président de la compagnie régionale, saisi par écrit par la partie intéressée, s'efforce de concilier les parties. Lorsque les commissaires aux comptes sont inscrits auprès de compagnies régionales distinctes, la tentative de conciliation est conduite par le président de la compagnie régionale qui a été saisi le premier.*

***À défaut d'une conciliation intervenue dans le mois de la demande, la partie la plus diligente dispose, à l'expiration de ce délai, d'un délai de quinze jours pour saisir du litige la chambre régionale de discipline par lettre recommandée avec demande d'avis de réception adressée au président de cette chambre. »***



## 5. COOPÉRER À L'ÉCHELLE EUROPÉENNE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL

### 5.1. LA RÉFORME DU CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES AU PLAN EUROPÉEN : LES INITIATIVES DU H3C

#### 5.1.1. La réponse du H3C au « Livre vert » de la Commission européenne

L'année 2011 a été marquée par la publication de projets de textes européens qui visent à réformer le contrôle légal des comptes au sein de l'Union européenne. Ces textes, préparés par la Commission européenne, font suite au Livre vert publié en octobre 2010 sur les politiques en matière d'audit, qui avait occasionné 700 lettres de réponse, parmi lesquelles celles des régulateurs. Ils tendent d'une part, à modifier la directive européenne qui organise, depuis 2006, le contrôle légal et sa supervision publique, et d'autre part, à réglementer de manière spécifique le contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public. Le H3C avait adressé ses observations par écrit sur le Livre vert en décembre 2010. Cette réponse avait notamment mis en avant les expériences positives en vigueur en France en matière de commissariat aux comptes.

#### 5.1.2. La consultation de place menée par le H3C

Suite à la publication des projets de réglementation européenne fin novembre 2011, le H3C a lancé une consultation de place auprès de l'ensemble des parties prenantes françaises. Il a réuni à ce titre un groupe de travail, composé de représentants des commissaires aux comptes, des entreprises, des autorités de régulation et d'universitaires. Des représentants du ministère de la justice et du ministère de l'économie et des finances ont également été associés aux travaux. Les travaux ont permis de recueillir les avis des parties prenantes sur les propositions de la Commission européenne et d'identifier les incidences potentielles des mesures proposées sur l'exercice du contrôle légal des comptes.



### CONSULTATION SUR LE PROJET EUROPÉEN DE RÉFORME DU CONTRÔLE LÉGAL – COMPOSITION DU GROUPE DE TRAVAIL

**Présidence :** H3C

**Membres :**

- ACP - Autorité de contrôle prudentiel
- AFEP - Association française des entreprises privées
- AMF - Autorité des marchés financiers
- CGPME - Confédération générale des petites et moyennes entreprises
- CNCC - Compagnie nationale des commissaires aux comptes
- DFCG - Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion
- DMF - Département des marchés financiers
- ECF - Experts-comptables et commissaires aux comptes de France

- ESCP Europe
- FBF - Fédération bancaire française
- FFSA - Fédération française des sociétés d'assurance
- IFEC - Institut français des experts-comptables et des commissaires aux comptes
- MEDEF - Mouvement des entreprises de France
- Université Paris Dauphine

**Observateurs :**

- Ministère de l'économie, des Finances et de l'Industrie
- Ministère de la Justice

### 5.1.3. Les positions du H3C

Le Haut Conseil émettra début juillet 2012 un rapport présentant les positions du H3C auquel est annexée une synthèse des travaux du groupe de travail.

Ces propositions seront diffusées auprès des responsables du projet au niveau du Conseil européen, des services de la Commission européenne et des commissions consultées par le parlement

européen. Parallèlement, les représentants du H3C au sein des instances internationales relaieront ses propositions auprès des homologues européens ou internationaux, lors de réunions consacrées aux questions de politiques générales et de régulation de la profession.



## LA RÉGULATION FINANCIÈRE EUROPÉENNE

*Les projets de réforme du secteur de l'audit s'intègrent au programme de réglementation financière de la Commission européenne en réponse à la crise financière et aux engagements du G20, qui visent selon la Commission européenne à garantir des institutions financières stables, des marchés efficients et résilients et une protection appropriée des consommateurs.*

### **1 • Les projets de réforme du secteur de l'audit**

*Le cadre juridique européen du contrôle légal des comptes est fixé par la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. Cette directive vise à une harmonisation des exigences en matière de contrôle légal des comptes. La Commission européenne a publié, fin novembre 2011, ses propositions de réforme du contrôle légal des comptes. Celles-ci portent sur les principes fondamentaux de l'audit légal des comptes en Europe et notamment de celui des entités d'intérêt public. Elles s'articulent autour des points suivants : le rôle des auditeurs, le marché de l'audit et le rôle des autorités de surveillance.*

*Les travaux de la Commission européenne se sont déroulés comme suit :*

- Octobre 2010 : publication d'un Livre vert sur la politique en matière d'audit par la Commission européenne ;
- Février 2011 : présentation par la Commission européenne d'une synthèse des réponses reçues ;
- Septembre 2011 : adoption d'une résolution par le Parlement européen (adoption du rapport A. Masip Hidalgo rédigé à l'issue des travaux des commissions juridiques et économiques du Parlement) ;
- Novembre 2011 : publication du projet de modification de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes et du projet de règlement définissant des exigences spécifiques pour le contrôle légal des entités d'intérêt public (EIP).

### **2 • La révision des directives « comptables » (78/660/CEE et 83/349/CEE)**

*Le 25 octobre 2011, la Commission a proposé une directive pour remplacer et moderniser les directives comptables existantes. La proposition simplifie les obligations comptables des petites entreprises et améliore la lisibilité et la comparabilité des états financiers des entreprises au sein de l'Union.*

*Principales dispositions relatives au contrôle légal (chapitre 8 de la proposition) :*

- Exemption de tout contrôle légal pour les petites entreprises pour ce qui concerne le droit européen des sociétés ;
- Les entités d'intérêt public doivent faire l'objet d'un contrôle légal, quelle que soit la taille.

### **3 • La consultation publique de la Commission européenne sur l'avenir du droit des sociétés en Europe.**

*Troisième étape dans l'exercice de réflexion lancé fin 2010, après le rapport du groupe de réflexion et la conférence sur l'avenir du droit européen des sociétés en mai 2011 (objectifs et champ d'application du droit européen des sociétés, codification du droit européen des sociétés, avenir des formes de société au niveau européen, mobilité transfrontalière des sociétés, groupes de sociétés, régime en matière de capital pour les sociétés européennes).*



## 5.2. LA COORDINATION EUROPÉENNE

### 5.2.1. L'EGAOB

Dans l'attente d'une réforme prochaine de l'organisation de la coopération européenne des régulateurs de l'audit, les travaux de l'EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies) groupe d'experts constitué auprès de la Commission européenne, ont été consacrés aux sujets d'actualités les plus importants :

- échanges sur les projets de réforme de l'audit ;
- évaluation des systèmes des pays tiers ;
- accords de travail avec les autorités de pays tiers ;
- protection des données personnelles.

### 5.2.2. Partager les résultats des inspections au sein de l'EAIG

Les représentants des régulateurs européens, membres de l'EGAOB, ont décidé de mettre en place un groupe en vue d'échanger sur les résultats et les expériences en matière de contrôle qualité.

L'European Audit Inspection Group (EAIG) a pour activité :

- le partage d'informations et d'expériences en matière de contrôle de qualité ;
- un retour d'informations à partir des contrôles vers l'EGAOB ;
- des échanges avec le normalisateur (IAASB).

À ce titre, il a pour perspective de mettre en place une base de données rassemblant les résultats des contrôles relatifs aux cabinets qui font l'objet des contrôles par les régulateurs nationaux, d'en exploiter les résultats et d'ouvrir des sessions de dialogue avec les cabinets concernés et les normalisateurs.

Le groupe a, d'ores et déjà, instauré des échanges avec les représentations européennes des cabinets d'audit, invités à faire part de leurs points de vue à l'occasion de la présentation de différents sujets de préoccupation identifiés à l'occasion de contrôles.

Les délégués de l'European Contact Group (ECG), pour les plus grands réseaux et de l'European Group of International Audit Networks (EGIAN), pour les autres réseaux ont été auditionnés au

cours de la réunion des régulateurs à Paris.

Une présidence tournante est assurée par les représentants des régulateurs de l'Allemagne, la France, la Norvège, les Pays-Bas et le Royaume Uni. La Commission européenne participe en tant qu'observateur aux réunions de l'EAIG. La réunion de l'EAIG du 6 décembre 2011 a été organisée à Paris, sous la présidence du secrétariat général du H3C.

## 5.3. LES RELATIONS BILATÉRALES

### 5.3.1. Le cadre juridique de la coopération

L'article 47 de la directive 2006/43/CE relative aux contrôles des comptes annuels et des comptes consolidés prévoit au titre de la coopération entre autorités de supervision, sous certaines conditions, la possibilité pour un État membre d'autoriser la communication aux autorités compétentes d'un pays tiers de documents d'audit ou d'autres documents détenus par les contrôleurs légaux des comptes.

Ces conditions sont notamment l'attribution à l'autorité compétente d'une décision d'adéquation octroyée par la Commission européenne, le respect du chapitre 4 de la directive 95/46/CE relative à la protection des données personnelles et la conclusion d'un accord entre l'autorité compétente d'un État membre et l'autorité compétente d'un État tiers.

En vue de la conclusion de tels accords, la Commission européenne a élaboré d'une part, un modèle d'accord relatif à la coopération et à l'échange d'informations en relation avec la surveillance des contrôleurs dit « Memorandum of understanding » (MOU) et d'autre part, un modèle d'accord sur la protection des données personnelles dit « Agreement on the transfer of personal data ».

Ces modèles constituent des instruments techniques permettant aux États membres d'entrer en négociation avec leurs homologues des pays tiers.

### 5.3.2. Les travaux en cours

A la suite des décisions d'adéquation de la Commission européenne des 5 février 2010 et 1<sup>er</sup> septembre 2010, le Haut Conseil a engagé des négociations avec ses homologues américains, suisses et japonais en vue de la conclusion d'accords bilatéraux de coopération.

L'autorité de régulation des Pays-Bas (AFM) a signé le 17 janvier 2012 d'une part, un « Statement Of Protocol » dit SOP sur la coopération et l'échange d'information et d'autre part, un « agreement » sur le transfert de données personnelles avec le PCAOB. Le 12 avril 2012, l'autorité de régulation allemande (AOC-APAK) a également signé deux accords similaires à ceux signés par les Pays-Bas.

## 5.4. LA COOPÉRATION INTERNATIONALE : LES TRAVAUX DE L'IFIAR

### 5.4.1. Les réunions plénières de l'IFIAR

L'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) regroupe 41 membres à la date du 31 décembre 2011. Le Haut Conseil participe aux missions que s'est fixée cette organisation internationale, qui consacre son activité aux échanges entre régulateurs sur l'environnement des marchés de l'audit, à la régulation et à la supervision de la profession d'auditeur. Elle contribue ainsi au développement de la coopération et à l'harmonisation de la régulation et constitue une plateforme de dialogue avec les autres acteurs internationaux, concernés par la qualité du contrôle des comptes.

Deux réunions plénières annuelles des membres ont eu lieu en 2011, à Berlin puis Bangkok. L'IFIAR a adopté des principes que les superviseurs de l'audit devraient appliquer pour satisfaire aux critères d'efficacité de la mission. Ces principes présentent la structure et les fonctions d'une autorité de surveillance des auditeurs ainsi que des recommandations en matière d'organisation et de modalités de contrôles. Ils pourront faciliter la mise en place à l'échelon international

de structures efficaces et indépendantes pour assurer la surveillance des auditeurs, et contribuent par là-même à améliorer la qualité des contrôles.

L'IFIAR est passé du statut d'observateur à celui de membre du Monitoring Group au côté de l'International Organization of Securities Commissions (IOSCO), de la Commission européenne, de la Banque Mondiale, du Financial Stability Board (FSB), du Basel Committee on Banking Supervision et de l'International Association of Insurance Supervisors. Le Monitoring Group est le groupe de régulateurs en charge de l'évaluation de la gouvernance de l'IFAC.

L'IFIAR, compte tenu de son fort développement au cours des dernières années, délègue une part croissante de ses attributions aux groupes de travail constitués en son sein sur les principaux sujets d'intérêt commun. Le H3C est membre de l'ensemble des groupes de travail.





### L'IFIAR

#### **L'IFIAR a été créé le 15 septembre 2006 avec pour objectif de :**

- partager les connaissances sur l'environnement du marché de l'audit et sur les expériences relatives à l'activité indépendante de régulation ;
- promouvoir la collaboration dans les activités de régulation ;
- fournir un point de contact pour les autres organisations internationales qui ont un intérêt dans la qualité de l'audit telles que le Financial Stability Board (FSB), la Banque mondiale, l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV), le Comité de Bâle (contrôle bancaire), l'Assurance internationale des superviseurs d'assurance (IAIS), le Public Interest Oversight Board (PIOB) et la Commission européenne.

#### **Les travaux sont conduits par 5 groupes :**

- le dialogue avec le GPPC : GPPC Working Group (GPPC WG)
- la coopération internationale : International Cooperation Working Group (ICWG)
- les ateliers techniques sur les contrôles : Inspection Workshop Working Group (IWWG)
- le dialogue avec les investisseurs : Investors Working Group (IWG)
- la coordination des standards : Standards Coordination Working Group (SCWG)

#### **5.4.2. Les discussions sur les standards internationaux**

Le but du groupe de travail « normes » est de servir de plateforme d'échange pour les autorités relativement aux normes internationales d'audit.

Il a abordé les sujets suivants :

- les projets d'évolution du rapport d'audit,
- la révision de la norme ISA610 relative à l'utilisation des travaux de l'audit interne,
- les questions relatives à l'audit des instruments financiers complexes,
- les projets de suivi de la mise en place des normes ISA,
- la stratégie et le plan de travail de l'IAASB,
- le référentiel de qualité de l'audit.

Les évolutions envisagées au sein du code éthique de l'IESBA ont également été discutées. Le groupe a organisé des rencontres avec les présidents des conseils de normalisation IAASB et IESBA, qui se sont tenues dans le cadre des deux réunions plénières de l'IFIAR.

#### **5.4.3. Les bonnes pratiques en matière de coopération**

Le H3C est membre du groupe de l'IFIAR qui traite de questions de coopération internationale, comme l'échange de rapports de contrôle et l'enregistrement d'auditeurs étrangers.

Le groupe, à partir de sa connaissance des différents systèmes et de leurs contraintes juridiques, les analyse en vue d'identifier les bonnes pratiques sur ces sujets.

#### **5.4.4. Les échanges avec les réseaux**

L'IFIAR organise régulièrement des échanges de vues avec les représentants des six plus grands réseaux internationaux d'audit membres du Global Public Policy Committee (GPPC), à savoir BDO, Deloitte, Ernst&Young, KMPG, Grant Thornton et PwC. Ces échanges impliquent des réunions régulières avec les dirigeants de ces réseaux.

Le rôle de l'auditeur, la communication face aux investisseurs, le rôle du comité d'audit, les mesures et les procédures de contrôle dans le contexte de la crise des dettes publiques font partie des sujets qui ont été abordés avec les six réseaux en 2011.

Le groupe de travail dédié de l'IFIAR se réunit trois à quatre fois par an. En 2011, les questions abordées au sein de ce dernier ont porté notamment sur les actions mises en place au sein des réseaux en vue de remédier à des déficiences identifiées lors des contrôles menés par les autorités publiques :

- l'esprit critique,
- l'audit des comptes consolidés,
- la revue indépendante,
- et la reconnaissance des revenus.

Chaque réseau présente régulièrement les actions menées et les progrès réalisés dans les domaines répertoriés.

### 5.4.5. Les relations avec les investisseurs

Le groupe de liaison avec les investisseurs a retenu en 2011 notamment le thème des restitutions des auditeurs et du rapport d'audit, en vue de recueillir les attentes de cette catégorie de parties prenantes sur le sujet.

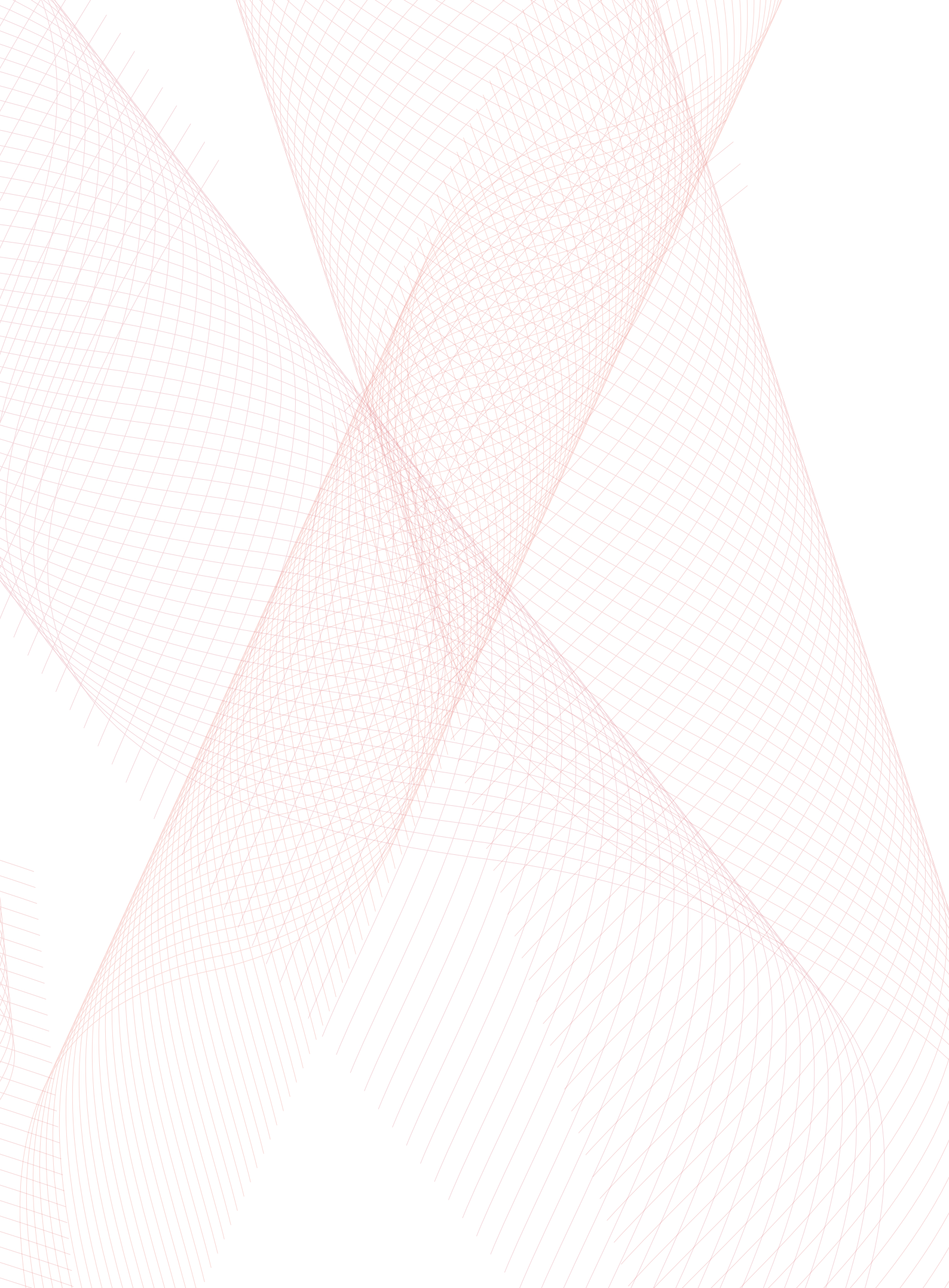
### 5.4.6. Les ateliers sur les contrôles

Comme pour les années précédentes, le groupe consacré aux inspections a organisé un atelier de travail sur les contrôles périodiques. Des responsables et des contrôleurs issus de la plupart des membres de l'IFIAR y participent et échangent sur les sujets d'actualité, comme les conditions de marché, ou les aspects opérationnels d'organisation et de techniques de contrôles.

Les échanges et travaux réalisés dans le cadre du forum donnent la possibilité aux régulateurs d'audit de confronter leurs expériences et de partager des pistes de réflexion et des analyses qui leur sont utiles dans le cadre de leurs compétences nationales.

L'IFIAR s'est également attaché à renforcer les liens avec les autres organismes internationaux intervenant dans le cadre de la régulation des marchés et des secteurs financiers.

Les coordinations européennes et internationales favorisent l'établissement de liens bilatéraux avec les homologues. Les relations bilatérales sont facilitées par les nombreux échanges et la participation des régulateurs de l'audit dans le cadre de ces coordinations.



Annexe 1 - Présentation des comptes du H3C pour 2011	p. 68
Annexe 2 -Lettre du 8 avril 2011 à l'IAASB « strategy and work program for 2012-2014 »	p. 71
Annexe 3 - Lettre du 14 septembre 2011 à l'IAASB sur les restitutions de l'auditeur et le rapport d'audit	p. 77
Annexe 4 - Décision 2011-02 du 8 novembre 2011 portant sur l'identification d'une bonne pratique professionnelle relative à l'autorévision	p. 85
Annexe 5 - Avis 2011-04 du 17 février 2011 sur une saisine portant sur la démission du mandat de commissaire aux comptes en cas de survenance d'un évènement particulier	p. 135
Annexe 6 - Avis 2011-07 du 7 avril 2011 relatif à la possibilité pour une entité de mettre fin de manière anticipée au mandat de son commissaire aux comptes	p. 137
Annexe 7 - Avis 2011-22 du 15 décembre 2011 relatif à la démission d'un commissaire aux comptes devenu l'expert-comptable de l'entité dont il certifie les comptes	p. 139
Annexe 8 - Avis 2011-06 du 7 avril 2011 relatif au recours à un réviseur indépendant n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat	p. 141



# Annexes

# 3

<b>Annexe 9 - Avis 2011-18 du 9 juin 2011 relatif à la possibilité pour un commissaire aux comptes de délivrer une attestation dans le cadre d'un litige</b>	p. 143
<b>Annexe 10 - Avis 2012-03 du 22 mars 2012 relatif à la possibilité, pour un commissaire aux comptes ou un membre de son réseau d'intervenir en qualité de « certificateur » au sens de la loi n°2010-476 du 12 mai 2010</b>	p. 145
<b>Annexe 11 - Délibération 2011-08 du 9 juin 2011 relatif aux diligences du commissaire aux comptes dans les comités d'entreprise</b>	p. 147
<b>Annexe 12 - Avis 2011-21 du 28 novembre 2011 relatif à l'exercice de la mission de commissariat aux comptes dans les partis et groupements politiques</b>	p. 149
<b>Annexe 13 - Avis 2012-01 du 9 février 2012 sur la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes</b>	p. 152
<b>Annexe 14 - Liste des membres de l'EGA OB</b>	p. 161
<b>Annexe 15 - Liste des membres de l'IFIAR</b>	p. 162

---

## III. ANNEXE

### ANNEXE 1 – PRÉSENTATION DES COMPTES DU H3C POUR 2011

#### A. Le cadre

Les comptes du Haut Conseil sont tenus par son agent comptable.

Les règles relatives aux comptes du Haut Conseil ont été posées par le décret du 29 août 2008 et sont codifiées dans la partie réglementaire du code de commerce. Les principes sont les suivants :

- les comptes du Haut Conseil sont tenus selon le plan comptable général ;
- des adaptations soumises à l'accord du ministre de l'économie et du Garde des Sceaux peuvent y être apportées. À ce titre, les droits et contributions des commissaires aux comptes sont enregistrés en produits spécifiques.

Le 5 avril 2012, le Haut Conseil a approuvé les comptes de l'année 2011 et a affecté le bénéfice en réserves.

#### B. Le compte de résultat

Les produits s'élèvent à 8 963 k€ :

- les droits et contributions dus par les commissaires aux comptes au titre de l'année 2011 représentent 6 096 k€. Quant au financement complémentaire prévu à compter de 2011 pour prendre en charge la rémunération des contrôleurs salariés du Haut Conseil depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, il se monte à 2 682 k€ pour l'année.
- les produits financiers représentent 31 k€. Leur relative faiblesse par rapport au montant moyen de la trésorerie placée (7 200 k€ en 2011) s'explique par la baisse des taux de rendement des placements privilégiés par le Haut Conseil.
- les produits exceptionnels d'un montant de 154 k€ (24 k€ en 2010) résultent, d'une part, de la constatation d'un produit sur exercice antérieur à hauteur de 98 k€ correspondant à des versements de droits et contributions au titre de l'année 2010 supérieurs aux estimations initiales et, d'autre part, à une reprise de 56 k€ sur la provision de 123 k€ constatée en 2010 pour risque de non-recouvrement du solde des droits et contributions de l'année 2008.

Les charges s'élèvent à 6 819 k€ :

- les charges de personnel sont de 5 092 k€ (soit 75% du total des charges) contre 4 518 k€ l'année précédente du fait, principalement, de la poursuite du recrutement de nouveaux contrôleurs et de l'effet, en année pleine, des recrutements intervenus dans le courant de l'année 2010. L'effectif permanent est passé de 37 à 40 personnes entre le début et la fin de l'année.
- les autres charges d'exploitation représentent 1 580 k€. Elles se composent principalement de locations et charges locatives, de frais de déplacement, missions et réceptions, ainsi que de frais d'entretiens, primes d'assurance et frais de recrutement. Par ailleurs, le Haut Conseil a enregistré une charge exceptionnelle de 146 k€ (566 k€ en 2010). Ce montant correspond essentiellement à la constitution d'une provision de 80 k€ pour risque de non-recouvrement d'une partie du solde des droits et contributions dus au titre de l'année 2011, ainsi qu'à la constatation d'une perte à hauteur du solde des droits et contributions de l'année 2009, soit 61 k€.

Le compte de résultat dégage un bénéfice de 2 144 k€.

#### C. Le bilan

L'actif immobilisé du Haut Conseil représente 373 k€. Des acquisitions de matériel informatique et de mobilier ont été effectuées en 2011, portant les immobilisations corporelles à 216 k€. Par ailleurs, les immobilisations financières intègrent un dépôt de garantie de loyers à hauteur de 156 k€.

Les créances d'exploitation s'élèvent à 359 k€. En baisse sensible par rapport à 2010, ce montant concerne majoritairement les droits et contributions dus au titre des années 2008, 2010 et 2011 par les commissaires aux comptes.

Les disponibilités s'élèvent 9 452 k€. Conformément aux conditions générales d'emploi des fonds disponibles et de placement des réserves adoptées par le Haut Conseil le 30 avril 2009, une part fixe des disponibilités est maintenue sur le compte du Haut Conseil à la recette générale des

finances. Le reste des disponibilités est constitué de titres de placement en Sicav monétaires dont le portefeuille est exclusivement composé de valeurs émises ou garanties par l'État.

Les capitaux propres s'élèvent à 9 623 k€. Ils se composent essentiellement des réserves constituées lors des exercices antérieurs et du bénéfice de l'exercice 2011 que le Haut Conseil a décidé d'affecter en réserves.

Les dettes d'exploitation sont de 562 k€. Apurées début 2012, elles correspondent à des comptes fournisseurs pour 191 k€ et à des sommes dues au personnel et à la Cour de cassation pour 371 k€.

Aucun engagement hors bilan n'a été donné ou reçu.

### COMPTE DE RÉSULTAT DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Montant en euros

<b>PRODUITS</b>	<b>31/12/11</b>	<b>31/12/10</b>
<b>Produits d'exploitation</b>	<b>8 778 611</b>	<b>5 990 220</b>
Recettes	8 778 611	5 946 620
Prestations de services	0	43 600
<b>Produits financiers</b>	<b>31 095</b>	<b>6 305</b>
<b>Produits exceptionnels</b>	<b>153 711</b>	<b>23 787</b>
<b>Total des produits</b>	<b>8 963 417</b>	<b>6 020 312</b>
<b>CHARGES</b>	<b>31/12/11</b>	<b>31/12/10</b>
<b>Charges d'exploitation</b>	<b>6 672 698</b>	<b>6 095 307</b>
Achats d'approvisionnement non stockés	92 867	178 691
Autres charges externes	1 445 415	1 373 057
<i>Locations et charges locatives</i>	625 284	593 008
<i>Déplacements, missions et réceptions</i>	186 638	155 690
<i>Entretien et réparation</i>	101 333	125 714
<i>Documentation générale, frais de colloques, séminaires</i>	41 779	121 875
<i>Primes d'assurance</i>	81 420	80 671
<i>Frais de recrutement</i>	92 810	54 297
<i>Autres charges d'exploitation</i>	316 152	241 802
Charges de personnel	5 092 168	4 517 772
Dotations aux amortissements	42 248	25 786
<b>Charges financières</b>	<b>0</b>	<b>55</b>
<b>Charges exceptionnelles</b>	<b>146 054</b>	<b>566 025</b>
<b>Total des charges</b>	<b>6 818 752</b>	<b>6 661 387</b>
<b>RÉSULTAT</b>	<b>2 144 664</b>	<b>-641 075</b>

## BILAN DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Montant en euros

<b>ACTIF</b>	<b>31/12/11</b>	<b>31/12/10</b>
<b>Immobilisations</b>	<b>373 542</b>	<b>241 264</b>
Immobilisations incorporelles	2 093	2 453
Immobilisations corporelles	215 810	132 411
Immobilisations financières	155 638	106 400
<b>Créances d'exploitation</b>	<b>359 204</b>	<b>1 618 021</b>
Recettes à recouvrer	347 957	1 618 021
Créances organismes sociaux	11 247	0
<b>Disponibilités</b>	<b>9 452 998</b>	<b>6 033 719</b>
Titres de placement	8 451 304	5 030 788
Trésorerie	1 001 694	1 002 931
<b>Total de l'actif</b>	<b>10 185 743</b>	<b>7 893 003</b>

<b>PASSIF</b>	<b>31/12/11</b>	<b>31/12/10</b>
<b>Capitaux propres</b>	<b>9 623 505</b>	<b>7 478 841</b>
Biens remis en pleine propriété	27 117	27 117
Réserves	7 451 724	8 092 800
Résultat net de l'exercice	2 144 664	-641 075
<b>Dettes financières</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Dettes d'exploitation</b>	<b>562 238</b>	<b>414 162</b>
Dettes aux fournisseurs	191 249	127 422
Charges à payer	370 989	286 740
<b>Total du passif</b>	<b>10 185 743</b>	<b>7 893 003</b>





## ANNEXE 2 – LETTRE DU 8 AVRIL 2011



Paris, 8 April 2011

Mr James Gunn  
Technical Director  
International Auditing and Assurance Standards Board  
545 Fifth Avenue, 14th Floor  
New York, New York 10017  
USA

Dear Mr Gunn,

The H3C welcomes the opportunity to comment on the Consultation Paper "Proposed IAASB Strategy and Work Program for 2012-2014".

The H3C is the French public oversight body for statutory audit. Its mandate encompasses the identification of professional best practices and the provision of endorsement advice on professional standards before their incorporation into the French legal framework. The H3C is particularly interested in the standard-setting process not only as it pertains to French auditing legislation but also on an international level.

The H3C wishes to express its support for the following items identified in the IAASB's Strategic Focus:

- The development and revision of standards.

The H3C considers that the development of clearly written high-quality standards is in itself a vector in promoting and facilitating the adoption of the standards.

The work performed by the IAASB in taking into account the diversity of international legal frameworks and in identifying and developing appropriate professional requirements represents a key contribution to the process of international convergence in the performance of audits.

- In addition to International Standards on Auditing (ISAs), the development of standards that address other assurance services provided by auditors.

As reiterated by the IAASB in paragraph 11 of the Consultation Paper, the main area of international common interest remains the ISAs. Nevertheless, we believe that the development of other standards should continue, as this could facilitate broader international convergence in the field of other assurance services performed by statutory auditors.



This encompasses for instance other assurance engagements according to local legal frameworks (such as interim financial statement reviews (ISRE 2410), assurance reports on information included in a prospectus (ISAE 3420) and reports on entities' internal control reporting for instance) apart from an audit of year-end financial statements.

Furthermore, we believe that it would be useful to continue developing standards dealing with related services that the statutory auditor could be entitled to perform for his audit clients without impairing his independence. Enhancing or drafting into clarity conventions standards dealing with agreed-upon procedures and assurance or other reports on specific items could further achieve convergence in auditors' practices.

- The initiative developed by the IAASB to seek continuous improvement of standards.

Analyzing issues raised during the implementation of IAASB standards in order to revise, if necessary, those standards can be an effective method to evaluate the need for potential improvement. Furthermore, taking into account the feedback from users, stakeholders and regulators can effectively contribute to the quality of the standards.

We would be pleased to further discuss our comments should the need arise.

Yours sincerely,

Christine Thin  
Présidente



#### Appendix: Answers to detailed questions

15. *The IAASB invites comments on any aspect of the proposed strategy and possible actions to implement the proposed strategy. In particular, it would be helpful if respondents' comments could include the following:*

(a) *Whether the IAASB's three areas of strategic focus noted in paragraphs 7–11 remain appropriate;*

As set out in our covering letter, we believe that the following items included in the IAASB's Strategic Focus are of primary importance:

- The development and revision of standards.

The H3C considers that the development of clearly written high-quality standards is in itself a vector in promoting and facilitating the adoption of the standards.

The work performed by the IAASB in taking into account the diversity of international legal frameworks and in identifying and developing appropriate professional requirements represents a key contribution to the process of international convergence in the performance of audits.

- In addition to International Standards on Auditing (ISAs), the development of standards that address other assurance services provided by auditors.

As reiterated by the IAASB in paragraph 11 of the Consultation Paper, the main area of international common interest remains the ISAs. Nevertheless, we believe that the development of other standards should continue, as this could facilitate broader international convergence in the field of other assurance services performed by statutory auditors.

This encompasses for instance other assurance engagements according to local legal frameworks (such as interim financial statement reviews (ISRE 2410), assurance reports on information included in a prospectus (ISAE 3420) and reports on entities' internal control reporting for instance) apart from an audit of year-end financial statements.

Furthermore, we believe that it would be useful to continue developing standards dealing with related services that the statutory auditor could be entitled to perform for his audit clients without impairing his independence. Enhancing or drafting into clarity conventions standards dealing with agreed-upon procedures and assurance or other reports on specific items, could further achieve convergence in auditors' practices.

- The initiative developed by the IAASB to seek continuous improvement of standards.

Analyzing issues raised during the implementation of IAASB standards in order to revise, if necessary, those standards can be an effective method to evaluate the need for potential improvement. Furthermore, taking into account the feedback from users, stakeholders and regulators can effectively contribute to the quality of the standards.



**(b) Whether the list of anticipated projects likely to commence in 2012–2014 (Column B) adequately address issues currently facing the accounting and auditing professions, in particular:**

**(i) Whether respondents support the IAASB undertaking work in these areas and, if not, the reasons why a particular project(s) would not be supported:**

We believe, as stated by the Board in paragraph 4 of the Consultation Paper, that the primary focus of the work program remains the projects currently in progress, i.e. the items listed in column A.

Concerning the list of anticipated projects set out in column B, priority could be given to the following projects:

- Undertake new project(s) to respond to findings of the ISA Implementation Monitoring project (B.1),
- Revise ISRS 4400, Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information (B.2),
- Determine whether to revise or withdraw ISAE 3400, The Examination of Prospective Financial Information (B.3).

**(ii) Whether respondents believe these projects are consistent with the IAASB's three areas of strategic focus;**

Please refer to our answer to question (a).

**(iii) How these anticipated projects should be prioritized in light of the current projects (Column A).**

As previously stated, we believe that the primary focus of the work program remains the projects currently in progress, i.e. the items listed in column A, in particular:

- Concluding on actions to be taken as a result of the research on the standard on auditor's report (A.2),
- Finalising of the revision of ISA 720 *Other information in documents containing audited financial statements* (A.1),
- Finalising the revision of ISAE 3000 *Assurance engagement Other than Audits and reviews of Historical Financial Information* (A.6).

**(c) With respect to the additional projects (Column C):**

**(i) Which of the suggestions, if any, should be considered for inclusion on the future work program, and how should these be prioritized in light of the current projects (Column A) and anticipated projects likely to commence in 2012–2014 (Column B);**

We believe that the items of interest in column C to be considered for inclusion on a future work program, whether or not relating to 2012-2014, are:

- Evaluate whether to develop a new ISAE addressing assurance on internal control (C.6)
- Redraft standard addressing interim financial statements review ISRE 2410 (C.7).

Our comment relative to the prioritization of the items listed in column A vis-à-vis those in column B applies equally to these items.



(ii) *Whether any particular project(s) in Column C would not be supported;*

The remaining items in column C, while not representing a pressing need, may be included in the work program at a future date.

(d) *Whether there are additional actions or projects that respondents believe should be addressed, and, if so, how these should be prioritized in relation to the projects identified in Columns B and C.*

As noted by the Board in paragraph 5 of the Consultation Paper, various legislators and regulators “are in the process of implementing responses to the global financial crisis” and “that issues such as this need to be taken on a broad basis and require the participation of many stakeholders”, we consider that future evolutions in European legislation on statutory audit could be taken into account in the prioritization of subjects on the work program.

16. *The IAASB intends to devote the majority of its efforts on the projects in Column A through 2011 and into 2012 and beyond to progress these projects on a timely basis. If respondents support commencing the majority of the anticipated projects (Column B), the IAASB currently anticipates it will have resources and time to commence 3 further new projects, although substantive activity for these new projects would not be expected to commence before 2013.*

*Respondents are therefore specifically asked to select the top three projects either from, or in addition to, the list of suggestions for additional projects (Column C) that they believe would best meet the IAASB’s public interest mandate. However, outreach activities, the findings of the ISA Implementation Monitoring project, the fundamental debates about the role of the auditor, and unforeseen events beyond the IAASB’s control may require the IAASB to amend its Work Program or reprioritize its agenda.*

Please refer to our answer to question (b)(iii) and (d).

17. *The IAASB notes that, depending on the priorities identified by respondents, the balance of the IAASB’s future time spent on auditing and implementation of the ISAs as compared to development of new assurance standards may vary significantly. For this reason, it would also be helpful to understand which one project (either from Column B, Column C or an additional action not included in either column) respondents would identify as the IAASB’s top priority, in order for the IAASB to consider how each of the three areas of strategic focus would be addressed in the future Work Program.*

Please refer to our answer to question (b)(iii) and (d).

18. *In addition, the IAASB would welcome comments from respondents as to the following:*

(a) *What types of publications or further implementation guidance may be of most use to facilitate the adoption and implementation of the IAASB’s pronouncements; and*



*(b) What opportunities may exist for the IAASB to partner with others to facilitate implementation of the clarified ISAs.*

We do not have any particular comments regarding these issues at this time.



Paris, le 14 septembre 2011

International Auditing and Assurance Standards Board  
545 Fifth Avenue, 14th Floor  
New York, New York 10017  
USA

Messieurs,

Je vous prie de trouver ci-joint les observations du Haut Conseil du commissariat aux comptes relatives à la consultation de l'IAASB sur les restitutions de l'auditeur et le rapport d'audit.

Autorité française de surveillance de la profession de commissaire aux comptes, le Haut Conseil est en charge de l'identification des bonnes pratiques professionnelles. Il émet un avis sur les projets de normes d'exercice professionnel en vue de leur homologation par arrêté du Garde des Sceaux. Le Haut Conseil porte à ce titre un intérêt particulier aux travaux normatifs menés au plan international par l'IAASB.

Le Haut Conseil est favorable à la conduite d'un projet visant à améliorer les restitutions de l'auditeur au plan international. Ces restitutions, en tant que résultats apparents du processus d'audit, pourraient utilement faire l'objet d'une harmonisation internationale renforcée.

Vous trouverez en annexe ses réponses détaillées. Parmi les points à mettre en exergue, le Haut Conseil propose les évolutions suivantes :

- prévoir au sein du rapport d'audit ISA des informations additionnelles sur les éléments essentiels à la bonne compréhension des comptes, tout en veillant à ce que l'auditeur ne se trouve pas amené à être dispensateur d'informations qui relèvent de la compétence de l'entité ;
- conserver les avantages d'une conclusion unique et claire portant sur les états financiers audités (modèle "pass or fail") ;
- développer une réflexion internationale sur les informations soumises à la vérification des auditeurs, en vue d'une plus grande convergence en la matière ; cette réflexion devrait s'appuyer sur une identification plus précise des besoins des parties prenantes ;
- prendre en compte dans la réflexion sur l'évolution des restitutions de l'audit, le caractère d'intérêt général de la mission de l'auditeur légal et son rôle d'alerte auprès des autorités publiques.

Restant à votre disposition pour toute précision que vous jugeriez utile, je vous prie d'agréer, Messieurs, l'expression de mes salutations distinguées.

Christine Thin  
Présidente



**Appendix: H3C answers to the questions included in the IAASB consultation paper**

The H3C welcomes the opportunity to comment on the consultation paper issued by the International Auditing and Assurance Standards Board on auditor reporting and audit report.

The H3C is the French public oversight body for statutory audit. Its mandate includes the identification of professional best practices and the provision of endorsement advice on professional standards before their incorporation into the French legal framework. The H3C is particularly interested in the IAASB standard-setting process at an international level.

The H3C wishes to express its support for a project on improvement of auditor reporting at an international level. Auditor reporting, as a visible output of the audit process, deserves enhanced international harmonization.

The H3C response detailed hereafter include following proposals:

- integrate additional information in the audit report on matters of importance for the understanding of financial statements, taking care that the auditor should not be in charge of disclosing information falling under the audited entity's responsibility.
- retain the advantages of a single and clear conclusion on the financial statements ("pass or fail" model),
- continue discussions on the scope of information submitted to auditors at an international level in order to improve convergence, based on identification of the precise needs of the stakeholders.
- take into consideration in the debate on auditor reporting the fact that the statutory auditor's has an assignment that serves the public interest, and a role of reporting vis à vis different public authorities.

**1. Do respondents have any comments about the issues identified in Section II regarding the perceptions of auditor reporting today?**

The issues raised in the consultation paper relate mainly to the quantity and quality of information issued by the entity or its auditors that is available to the stakeholders. The IAASB can propose changes through its standard setting process by putting forward the appropriate level of work to be performed by the auditor and by describing the most effective way to deliver the results of this work through auditor reporting. But the issues raised in the consultation paper also relate to the prerogatives and missions of regulators and other standard-setters in charge of defining the nature and extent of information an entity should make available, according to circumstances. The entity should remain in charge of preparing the information delivered. The auditor should not become the issuer of information the entity is responsible for.

We consider that the ISA auditor report should contain additional useful information. Along this line, a requirement to describe justification of assessment has been incorporated in law in 2003 in France, for all statutory audit reports.





## ANNEXE 3 – LETTRE DU 14 SEPTEMBRE 2011



2. If respondents believe changes in auditor reporting are needed, what are the most critical issues to be addressed to narrow the information gap perceived by users or to improve the communicative value of auditor reporting? Which classes of users are, in the view of respondents, most affected by these issues? Are there any classes of users that respondents believe are unaffected by these issues?

We consider that auditor reporting deserves enhanced harmonization at an international level, to facilitate a common understanding of audited financial information delivered to international public, and a common understanding of the meaning of the assurance attached to it.

We consider that including additional relevant information on the audit work performed adds value to the auditor's report, and can fill, at least partly, the need for more information underlined in the consultation document (called "information gap").

While including more information in the report, the advantages of the "pass or fail" model should be maintained, especially for users of the audit report that are less familiar or less specialized in the area of accounting.

Creating an IAASB prescription describing the nature and extent of additional information that should be included in the audit report in this regard would facilitate international convergence on this aspect.

(See also our response to question 3).

3. Do respondents believe that changes are needed for audits of all types of entities, or only for audits of listed entities?

Changes in auditor reporting would benefit to audits of all types of entities.

Using a single format for the report on audit of financial statement, whatever the type of entity audited, helps avoid confusions in the users' mind about the meaning of an audit. The same work performed should lead to the issuance of the same type of report. The nature of the engagement rather than the size of the audited entity, should determine the format of the report to be used.

In addition to reporting on the financial statements as a whole, reporting on specific items could usefully be considered, depending on the type of entity. Some specific reporting requirements could depend on certain characteristics of the entities, like their sizes, numbers of employees, whether shares are listed or not, etc. Other reporting requirements could be linked to specific situations faced by the entity, like reporting on flows in capital, special operation on shares ... (see also our answer to question 14).

Harmonization at an international level on these aspects of the statutory auditor's assignment and on the reports issued would have a positive impact on the information delivered to the users of financial information. We believe that initiatives of the IAASB to deal with reporting on specific items could promote harmonization, keeping in mind that jurisdictions may choose to impose or not those additional assignments.

**Exploring Options for Change**

**Format and Structure of the Standard Auditor's Report**

4. Respondents are asked for their reactions to the options for change regarding the format and structure of the standard auditor's report described in Part A. Do respondents have comments about how the options might be reflected in the standard auditor's report in the way outlined in Appendix 1 of this Consultation Paper?

As reminded in the consultation paper, generically worded paragraphs explaining respective responsibilities of the entity and of the auditor provide little value to users of the report. They are often considered as "disclaimers" or "caveat" paragraphs. We do not consider that expending them by giving more generically worded details would change this perception and the value of auditor report.

Removing entirely introductory paragraphs (as proposed in the consultation paper §42) would not be satisfactory: the report should include a brief paragraph to present shortly, through a clear wording, the role of the auditor on the financial statements (see further our answer to question 5).

Creating other tools with educational purposes could help reduce the expectation gap without impairing the clarity of the report.

We consider it important to use a clear wording when writing the report in order to be understood by a broader audience than only specialists.

We would like to stress the importance of maintaining both the advantages of the "pass or fail" model and of additional information of value about the audit, which could be achieved through an appropriate structure of the report.

5. If the paragraphs in the current standard auditor's report dealing with management and the auditor's responsibilities were removed or re-positioned, might that have the unintended consequence of widening the expectations gap? Do respondents have a view regarding whether the content of these paragraphs should be expanded?

See our response to question 4. In France, the choice has been made not to develop the standard paragraphs dealing with management and the auditor's responsibilities, unlike what has been done in the current ISA700 auditor's report example. In our view, the effect of this kind of paragraphs in reducing the "expectation gap" has not been useful (as mentioned in consultation paper §39). The French report includes two short sentences, one on the role of the entity in producing the financial statements, and one explaining that the auditor issues an opinion on these financial statements.

In our view, the "justification of assessments" which allows the auditor to give details, in accordance with the specific situation faced, about the work performed on important aspects, presents more value than a generic description of responsibilities.

**B. Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements**

6. Respondents are asked for their reactions to the possibility that the standard auditor's report could include a statement about the auditor's responsibilities regarding other information in documents containing audited financial statements. Do respondents believe that such a change would be of benefit to users?



## ANNEXE 3 – LETTRE DU 14 SEPTEMBRE 2011



We recommend that the auditor expresses his conclusions on the work performed on other information. In France, the auditor mentions in the audit report if he has (or not) any observation about financial information stated in the management report or included in other documents addressed to the shareholders, that he has reviewed according to law. We consider users could find more benefits in conclusions expressed by the auditor, than in a statement of responsibilities.

Further international harmonization on other information reported on by the auditor would facilitate a common understanding of the reports and comparability for international users.

7. If yes, what form should that statement take? Is it sufficient for the auditor to describe the auditor's responsibilities for other information in documents containing audited financial statements? Should there be an explicit statement as to whether the auditor has anything to report with respect to the other information?

See our response to question 6. We consider that there should be an explicit statement on the observations of the auditor on other information.

**C. Auditor Commentary on Matters Significant to Users' Understanding of the Audited Financial Statements, or of the Audit**

8. Respondents are asked for their views regarding the auditor providing additional information about the audit in the auditor's report on the financial statements.

We are in favor of including more information of value about the audit performed on important matters of the financial statements.

Auditor can provide additional information about the audit to users through justification of assessments, that is required for all statutory audit reports in France. This information should enable the reader of the report to understand the basis for the opinion issued. The justification should not replace information whose issuance is the entity's responsibility. It relates usually to matters that are key to understand the financial statements, like important accounting options, estimates involving professional judgment, disclosures, etc.

Emphasis of matter paragraphs in the audit report enables the auditor to draw the reader's attention on important matters disclosed in the financial statements, but it does not provide any additional information about the audit.

9. Respondents are asked for their reactions to the example of use of justification of assessments in France, as a way to provide additional auditor commentary.

See our response to question 8. After several years of experience in the use of justification of assessment, we consider that it answers the need for more information on key matters, without replacing the obligation of the entity to disclose information.

In addition, we experienced that the existence of this justification positively contributes to improve the quality of the disclosures prepared by the entity on the items the auditor will refer to in his justification.



10. Respondents are asked for their reactions to the prospect of the auditor providing insights about the entity or the quality of its financial reporting in the auditor's report.

The prospect of the auditor providing insights about the entity or the quality of its financial reporting in the auditor's report would imply a change in his role. We consider that the fact that the auditor checks or confirms information that has been elaborated by others constitutes a guarantee and that the distribution of roles should be maintained. Keeping in mind this principle, enquiring further about the need for more information to be disclosed by the entity, and for the need for assurance on this information would be necessary.

We furthermore support the role of alert attached to the statutory auditor's assignment, in case of going concern issues. This role could be organized and further harmonized at an international level. The reporting of the auditor on a timely basis to public authorities, through direct communication, should be developed.

**D. An Enhanced Corporate Governance Model: Role of Those Charged with Governance regarding Financial Reporting and the External Audit**

11. Respondents are asked for their reactions to the options for change relating to an enhanced model of corporate governance reporting, as described in Section III, Part D.

The options for changes relating to the interaction between auditors, audit committees and stakeholders described in part III D of the consultation paper rely on the existence of audit committees with responsibilities in the audit process, which may vary according to jurisdictions. The proposals would not be applicable for all audits and in all jurisdictions.

To evaluate the possible benefits of the options suggested by the consultation paper, it would be appropriate to identify which type of additional information could be disclosed by the entity to meet the stakeholders' needs. The second step would consist in determining if the auditor should check and provide assurance on this additional information.

In France, the chairman of the board (conseil d'administration or conseil de surveillance) of a listed entity must publish each year a report on governance and internal control. The auditor is required by law to issue a specific report on the chairman's report, after having performed verifications prescribed by an endorsed professional standard. Stakeholders have access to both reports.

12. To the extent that respondents support this model, what challenges may be faced in promoting its acceptance? Also, what actions may be necessary to influence acceptance or adoption of this model, for example, by those responsible for regulating the financial reporting process?

See our response to question 11.

13. Do respondents believe assurance by the auditor on a report issued by those charged with governance would be appropriate?

See our response to question 11. The need for assurance provided by the auditor on a report issued by those in charge of governance, management or oversight will depend on the nature and extent of information included in such a report, and its ability to satisfy the stakeholders need.



**E. Other Assurance or Related Services on Information Not Within the Current Scope of the Financial Statement Audit**

14. Respondents are asked for their reactions to the need for, or potential value of, assurance or related services on the type of information discussed in Section III, Part E.

The verification by an auditor contributes to the reliability of the information and to the confidence users will place in it.

In France, law requires in several cases the auditor to review specific information in addition to year-end financial statements: For instance, the auditor should review interim financial information, information on remunerations, information on terms of payment, social statements and reports on internal control. The auditor can also be asked by the entity, on a voluntary basis, to issue a certificate to attest specific information linked to financial or accounting information, according to its specific needs.

15. What actions are necessary to influence further development of such assurance or related services?

See our response to question 14. Identification of information needed by stakeholders would be a first step before deciding whether the auditor should provide assurance or a service on it. In this respect, a comparative approach at an international level and surveys involving all stakeholders could be useful.

**Implications of Change and Potential Implementation Challenges**

16. Respondents are requested to identify benefits, costs and other implications of change, or potential challenges they believe are associated with the different options explored in Section III.

Changes in format of the standard report (a) on the reporting on work performed on other information accompanying audited financial statements (b) and auditor commentary on matters significant to users' understanding of the financial statements (c), are not likely to generate additional audit costs, as the level of work performed and the scope of information to check remain unchanged.

Additional costs will occur for the entity if the auditor is asked to perform more verification on additional information that is not under his current scope of investigation. These costs should be balanced with the public interest attached to the increase in security.

17. Do respondents believe the benefits, costs, potential challenges and other implications of change, are the same for all types of entity? If not, please explain how they may differ.

The evaluation of benefits can vary according to the type of stakeholders, and their respective information needs. However, the benefits of clarity and security resulting from a common approach of auditor reporting for all types of entities should also be considered (see also our response to question 3).



18. Which, if any, of the options explored in Section III, either individually or in combination, do respondents believe would be most effective in enhancing auditor reporting, keeping in mind benefits, costs, potential challenges, and other implications in each case? In this regard, do respondents believe there are opportunities for collaboration with others that the IAASB should explore, particularly with respect to the options described in Section III, Parts D and E, which envisage changes outside the scope of the existing auditor reporting model and scope of the financial statement audit?

Options (a) (b) and (c) could be implemented on a short term basis since they do not imply additional verifications or changes in the role of the auditor.

If the decision was made to go further than the current legal frameworks, options (d) and (e) would imply an increase in the audit scope and may require legislative measures.

19. Are there other suggestions for change to auditor reporting to narrow the information gap perceived by users or to improve the communicative value of the auditor's report?

We have no other suggestions than those already mentioned.



**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION  
D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

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

le 8 novembre 2011

Décision 2011-02

***Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes***  
***Identification d'une bonne pratique professionnelle relative à l'autorévision***

Au cours de sa séance du 3 novembre 2011, le Haut Conseil, en application de l'article L.821-I du code de commerce, a identifié comme bonne pratique professionnelle la « Pratique professionnelle relative à l'autorévision ». Cette pratique, jointe en annexe, a été élaborée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes après échanges avec le ministère de la Justice et des Libertés et le Haut Conseil.

***Christine THIN***

***Présidente***



## Pratique professionnelle relative à l'autorévision

### Sommaire détaillé

#### PREAMBULE

#### I. DEFINITIONS ET PRINCIPES GÉNÉRAUX EN MATIÈRE D'AUTORÉVISION

#### II. AUTORÉVISION LORS DE L'ACCEPTATION DU MANDAT

Arbre de décision

Démarche commentée

#### III. AUTORÉVISION EN COURS D'EXERCICE DE LA MISSION

Arbre de décision

Démarche commentée

Annexe 1 – Extraits des textes de référence

Annexe 2 – Exemples de situations

Annexe 3 – Exemples de questionnaires d'analyse

#### PREAMBULE

La présente pratique professionnelle a été élaborée par la CNCC après échanges avec le ministère de la Justice et des Libertés et le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Conformément aux dispositions de l'article L.821-1 du code de commerce, elle a été identifiée par le Haut Conseil du commissariat aux comptes comme bonne pratique professionnelle lors de sa séance du 3 novembre 2011.

Cette pratique professionnelle est destinée à aider le commissaire aux comptes dans ses prises de décisions relatives à l'acceptation ou au maintien de son mandat en explicitant la démarche qu'il doit adopter pour appréhender les situations d'autorévision, le risque d'autorévision susceptible d'en résulter, et le cas échéant la possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées. Compte tenu du caractère particulier de chaque situation, il convient de souligner l'importance à accorder à l'analyse des prestations par le commissaire aux comptes.

Il est rappelé qu'à tout moment le commissaire aux comptes peut saisir le Haut Conseil du commissariat aux comptes (article R.821-6 du code de commerce).

L'attention du commissaire aux comptes est attirée sur le fait que le code de déontologie de la profession identifie d'autres facteurs de risques (risques d'atteinte à l'intégrité, à l'impartialité, à l'indépendance, risque de conflit d'intérêts, risques résultant de liens





**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION  
D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

Les arbres de décision sont indissociables des commentaires qui les accompagnent. Ils doivent donc nécessairement être examinés à la lumière de ces derniers.

Afin d'illustrer la démarche et d'aider le professionnel dans son analyse, des exemples de situations et de questionnaires d'analyse sont proposés en annexes 2 et 3.



**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

• **Démarche commentée**

Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier l'analyse réalisée à chacune des étapes.

**Étape 1 : Identification de prestations antérieures à analyser**

L'objet de cette étape est d'identifier s'il existe des prestations antérieures à analyser, réalisées par le commissaire aux comptes (personne physique ou personne morale), la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau.

**Préambule**

Il est considéré que les missions réalisées *es qualités* de commissaire aux comptes<sup>1</sup> par le commissaire aux comptes ou par un membre du réseau ne peuvent être à l'origine de situations d'autorévision. Ces missions n'entrent pas dans le champ des prestations antérieures à analyser.

Il en va de même des missions légales d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques réalisées conformément aux normes internationales définies par l'International Federation of Accountants (IFAC).

**1) Prestations fournies à l'entité ou aux entités appartenant à la « chaîne de contrôle »**

Avant d'accepter le mandat, le commissaire aux comptes identifie les prestations antérieures que lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau a réalisées au bénéfice de l'entité ou d'une entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce (dites entités appartenant à la « chaîne de contrôle »).

Pour ce faire, le commissaire aux comptes demande aux membres de son réseau de lui communiquer :

- les travaux, mis en œuvre au titre du contrôle légal, en application des dispositions nationales applicables, qui ne sont pas compris dans les missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques telles que prévues par les normes internationales définies par l'IFAC ;
- et toutes les autres prestations réalisées.

Cette démarche active entre dans l'obligation de moyens définie à l'article 15 du code de déontologie qui traite de l'organisation interne de la structure d'exercice professionnel.

<sup>1</sup> Mission de certification des comptes, prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes, autres interventions du commissaire aux comptes prévues par les textes légaux et réglementaires.



**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

2) Prestations fournies aux autres entités comprises dans le périmètre de consolidation/combinaison

Le commissaire aux comptes prend en compte les risques éventuels attachés à l'existence de prestations réalisées, pour des entités entrant dans le périmètre de consolidation<sup>2</sup> ou de combinaison<sup>3</sup> de l'entité dans laquelle il est pressenti, autres que celles de la chaîne de contrôle (ces prestations étant visées au paragraphe précédent).

Bien qu'il n'ait pas d'obligation de démarche active de recensement, il analysera les prestations qui auront été portées à sa connaissance.

A cet égard, il est recommandé que le commissaire aux comptes, avant d'accepter le mandat :

- demande à l'entité dans laquelle il est pressenti de lui communiquer la liste des entités qui entrent dans son périmètre de consolidation ou de combinaison ;
- considère la liste de ces entités et exerce son jugement professionnel afin de déterminer les entités pour lesquelles l'identification de prestations antérieures semble appropriée ;
- lorsqu'il interroge les membres de son réseau, demande que lui soit également communiquée, pour les entités identifiées ci-dessus toute prestation susceptible d'engendrer une situation d'autorévision. A cet effet, il leur communique la définition de la situation d'autorévision.

3) Prestations fournies à d'autres entités

Le commissaire aux comptes prend également en considération toute autre prestation dont il aurait connaissance, susceptible d'entraîner une situation d'autorévision.

**Conclusion**

- Lorsque le commissaire aux comptes n'identifie pas de prestations antérieures à analyser (réponse « non »), **il peut accepter le mandat.**
- Lorsque le commissaire aux comptes identifie des prestations antérieures à analyser (réponse « oui ») **il passe à l'étape 2** de la démarche.

**Etape 2: Analyse des prestations antérieures en vue d'identifier une situation d'autorévision**

L'objet de cette étape est de déterminer si les prestations antérieurement fournies engendrent une situation d'autorévision, c'est-à-dire une situation conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau.

<sup>2</sup> Périmètre de consolidation tel que défini par l'article L. 233-16 du code de commerce.

<sup>3</sup> Au sens de la section VI du règlement CRC 99-02 introduit par le règlement CRC n°2002-12.

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

Le commissaire aux comptes analyse les prestations réalisées antérieurement afin de déterminer si elles font naître une situation d'autorévision.

Pour ce faire, il répond aux questions suivantes :

- les effets de ces prestations se poursuivent-ils dans le temps ?
- et, les éléments résultant des prestations antérieures identifiées entrent-ils dans le champ des éléments susceptibles d'être contrôlés dans le cadre d'une mission de contrôle légal des comptes ?

**Conclusion**

- Lorsqu'à l'issue de son analyse, le commissaire aux comptes répond « **non** » à **l'une des deux questions**, il conclut que les prestations antérieures ne font pas naître de situation d'autorévision.  
Le commissaire aux comptes **peut accepter le mandat**.
- Lorsqu'à l'issue de son analyse, le commissaire aux comptes répond « **oui** » **aux deux questions**, il conclut que les prestations font naître une situation d'autorévision. **Il passe à l'étape 3.**

**Etape 3 : Analyse de la situation d'autorévision en vue d'identifier le risque de perte d'indépendance engendré par cette situation (risque d'autorévision)**

L'objet de cette étape est de déterminer si les effets des prestations sont suffisamment faibles pour que l'indépendance du commissaire aux comptes ne risque pas d'être affectée.

Parce que la situation d'autorévision peut engendrer un risque d'autorévision, le commissaire aux comptes doit analyser attentivement cette situation.

Cette analyse consiste pour le commissaire aux comptes pressenti à apprécier l'importance des effets des prestations constitutives de la situation d'autorévision en vue de déterminer si elles engendrent un risque de perte d'indépendance du commissaire aux comptes. Il procède à cette analyse en tenant compte :

- de la nature et des conditions de réalisation de ces prestations et notamment :
  - de la marge d'appréciation incluse dans ces prestations (prestations subjectives versus prestations objectives) ;
  - du fait que ces prestations auraient pu être effectuées si le professionnel pressenti avait été commissaire aux comptes de l'entité qui envisage sa nomination (en particulier de leur identité avec les prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel) ;
  - du niveau d'implication du professionnel qui a réalisé la prestation, dans le processus de conception (procédures, outils de gestion,...) ou de décision de l'entité, au regard notamment de la capacité de la direction de l'entité à porter un jugement critique sur les propositions qui lui sont faites ;

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

- du caractère significatif ou non des effets des prestations au regard des comptes qu'il serait conduit à certifier ou des autres éléments qu'il serait amené à contrôler s'il était nommé commissaire aux comptes ;
- de l'existence de facteurs externes tels que :
  - la certification par un commissaire aux comptes ;
  - l'appréciation portée par un professionnel indépendant sur les éléments résultant des prestations antérieures fournies ;
  - l'appréciation sur les effets des prestations antérieures fournies, portée, le cas échéant, par le comité d'audit ou tout autre organe de gouvernance remplissant les fonctions d'un comité d'audit au sens de l'article L.823-19 du code de commerce.

Les indicateurs qui permettent d'identifier un risque d'autorévision ou de conclure à l'absence de risque d'autorévision pour une prestation donnée varient d'une situation à l'autre. Dans tous les cas, les éléments qui ont conduit à conclure à l'absence de risque d'autorévision devront être documentés dans le dossier du professionnel pressenti s'il accepte le mandat.

Les éléments retenus par le professionnel pour déterminer s'il existe ou non un risque d'autorévision n'ont pas tous la même force et, selon les situations, il sera nécessaire de prendre en compte un ou plusieurs éléments d'analyse avant de pouvoir se prononcer sur l'absence ou l'existence d'un risque d'autorévision.

Sans que les indications données ci-après puissent être considérées comme exhaustives, il est possible de citer à titre indicatif certains éléments ou combinaisons d'éléments qui sont de nature à orienter la réflexion du professionnel appelé à statuer sur l'existence ou non d'un risque d'autorévision.

Ainsi, l'absence de risque d'autorévision pourra-t-elle être présumée (présomption simple) :

- lorsque le commissaire aux comptes pressenti déterminera que les effets de la prestation antérieure ne sont pas significatifs au regard des comptes qu'il serait conduit à certifier ou des autres éléments qu'il serait amené à contrôler. Toutefois, lorsque plusieurs prestations auront été accomplies, l'analyse devra être complétée par une appréciation de l'effet cumulé de ces prestations au regard du risque d'autorévision et plus généralement du risque de perte d'indépendance ;
- lorsque l'examen de la situation d'autorévision démontrera que les prestations auraient pu être effectuées si le professionnel avait été le commissaire aux comptes de l'entité qui envisage sa nomination. Toutefois, l'examen de la prestation devra permettre de s'assurer que celle-ci a été réalisée en conformité avec les normes d'exercice professionnel du commissariat aux comptes ainsi qu'avec les prescriptions du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes que le professionnel pressenti aurait respectées s'il avait été commissaire aux comptes au moment de l'exécution de la prestation.

En revanche, la présence d'un risque d'autorévision pourra être présumée (présomption simple), lorsque la prestation antérieure a des effets significatifs sur les comptes ou sur d'autres éléments à certifier ou à contrôler, et :

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

- que le commissaire aux comptes pressenti ou un membre de son réseau a contribué à élaborer des documents, des évaluations ou des prises de décision sur lesquels il sera appelé à se prononcer en cas d'acceptation de la mission, et ce quand bien même la décision finale appartient à la direction de l'entité ou ;
- que ladite prestation n'aurait pu être mise en œuvre s'il avait été commissaire aux comptes de l'entité et comporte une marge d'appréciation importante.

Enfin, la certification subséquente par un commissaire aux comptes, incluant le contrôle des éléments résultant de la prestation, pourra ou non être un élément permettant de conclure à l'absence de risque d'autorévision en fonction des circonstances et de la nature de la prestation analysée ainsi que des liens pouvant unir ou non le professionnel pressenti à l'auteur de la certification.

**Conclusion**

- Lorsqu'à l'issue de cette analyse, le commissaire aux comptes estime que les effets des prestations sont suffisamment faibles pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée (réponse « oui »), **il conclut à l'absence de risque d'autorévision et peut accepter le mandat.**
- Lorsqu'à l'issue de cette analyse, le commissaire aux comptes estime que les effets des prestations sont tels qu'ils sont susceptibles de porter atteinte à son indépendance (réponse « non »), **il conclut à l'existence d'un risque d'autorévision. Le commissaire aux comptes passe à l'étape 4.**

**Etape 4 : Possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde**

L'objet de cette quatrième et dernière étape est de déterminer si, face au risque d'autorévision identifié, le commissaire aux comptes peut mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées.

Le commissaire aux comptes s'interroge sur la possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées face aux risques d'autorévision identifiés, c'est-à-dire qui permettent de réduire les effets des prestations à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée.

Chaque situation est différente et une mesure de sauvegarde devra, selon les circonstances, être cumulée avec d'autres mesures de sauvegarde. Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques, et le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.

En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, il saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, après en avoir informé le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes (article 12 du code de déontologie).



**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

Sans que cette liste présente un caractère exhaustif, ont été considérées comme susceptibles de constituer des mesures de sauvegarde, les mesures suivantes :

- interrompre la prestation ;
- prévoir que la mission de contrôle légal des comptes sera réalisée par une équipe et un (des) associé(s) différents de ceux qui ont effectué la prestation antérieure ;
- faire contrôler par un tiers indépendant les éléments résultant de la prestation antérieure ;
- faire refaire la prestation antérieure par un tiers indépendant ;
- dans le cadre d'un co-commissariat, prévoir, au niveau de la répartition des travaux, de faire auditer les éléments résultant de la prestation antérieure par l'autre co-commissaire ;
- prévoir une revue indépendante de la mission de contrôle légal des comptes.

**Conclusion**

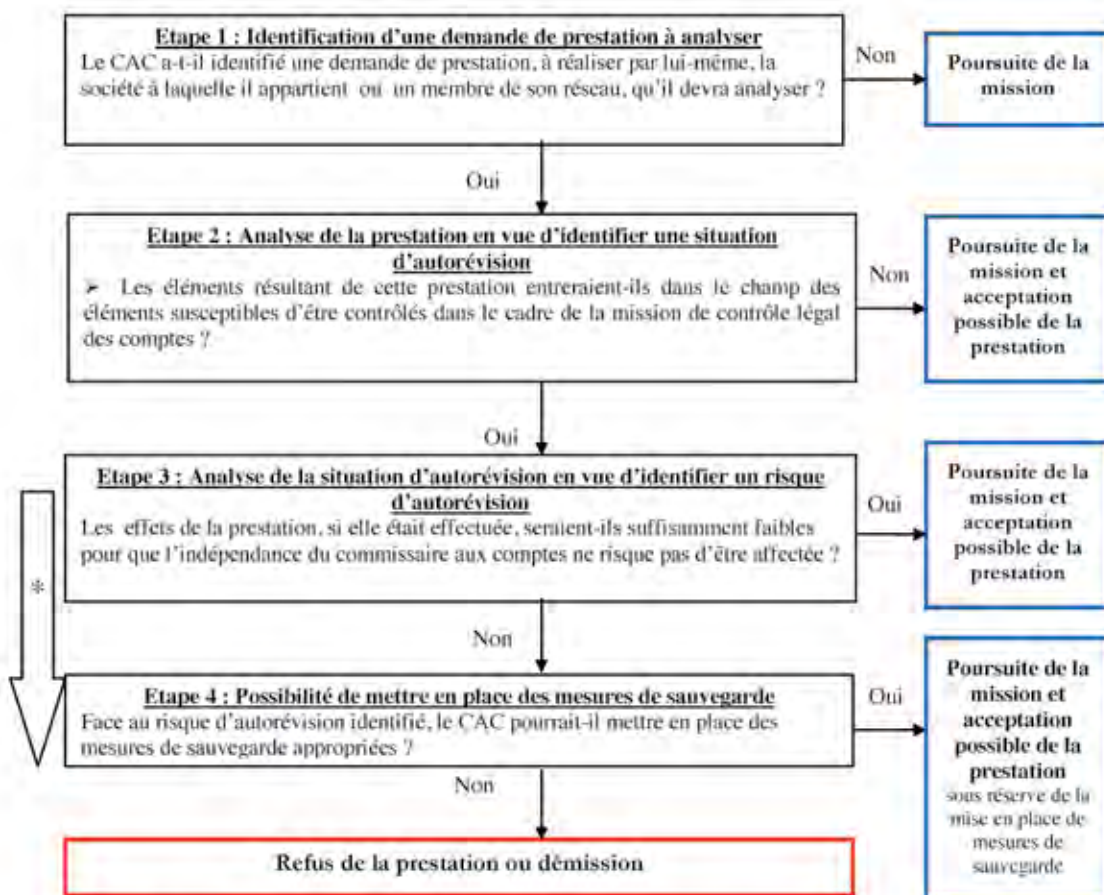
- Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des mesures de sauvegarde appropriées, c'est-à-dire qui permettent de réduire les effets des prestations à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée (réponse « oui »), **il conclut à l'élimination du risque d'autorévision**. Le commissaire aux comptes **peut accepter le mandat sous réserve de la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées**. En outre :
  - il **informe le Haut Conseil du commissariat aux comptes** de la nature et de l'étendue de ces mesures (article 29 III dernier alinéa) ;
  - il **communique à la personne ou à l'entité dont il sera chargé de certifier les comptes**, pour mise à disposition des actionnaires et associés, **les renseignements concernant les prestations antérieures à sa nomination** (article 20 dernier alinéa) et les mesures de sauvegarde qu'il envisage de mettre en place.
- Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas identifié des mesures de sauvegarde appropriées (réponse « non »), il conclut que, s'il acceptait la mission, il serait placé dans une situation d'autorévision de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission. Dans ce cas, **le commissaire aux comptes ne peut pas accepter le mandat**.

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

**III AUTOREVISION EN COURS D'EXERCICE DE LA MISSION**

• **Arbre de décision**

Cet arbre de décision doit nécessairement être examiné à la lumière des commentaires qui l'accompagnent. Son champ d'application est défini au préambule de l'étape 1.



\* En cas de doute sérieux, le CAC saisit pour avis le H3C, après en avoir informé le Président de la CRCC (article 12 du code de déontologie).



**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

• **Démarche commentée**

Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier l'analyse effectuée à chacune des étapes.

**Étape 1 : Identification d'une demande de prestation à analyser.**

L'objet de cette étape est d'identifier s'il existe des demandes de prestations, à réaliser par le commissaire aux comptes (personne physique ou personne morale), la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau, à analyser au regard du risque d'autorévision.

Préambule

a) Il est considéré que les missions réalisées *es qualités* de commissaire aux comptes<sup>4</sup> par le commissaire aux comptes ou par un membre du réseau ne peuvent être à l'origine de situations d'autorévision. Ces missions n'entrent donc pas dans le champ des prestations à analyser.

Il en va de même des missions légales d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques réalisées conformément aux normes internationales définies par l'IFAC.

b) Il est rappelé que n'auront pas non plus à être analysées parce qu'elles sont interdites en application de l'article L. 822-11 II du code de commerce et des articles 10, 23 et 24 II du code de déontologie :

- les prestations non directement liées à la mission qu'il serait demandé au commissaire aux comptes de fournir à l'entité dont les comptes sont certifiés ou aux entités appartenant à la chaîne de contrôle ;
- les prestations non directement liées à la mission qu'il serait demandé à un membre du réseau de fournir à l'entité dont les comptes sont certifiés ;
- les prestations visées à l'article 24 II du code de déontologie, qu'il serait demandé à un membre du réseau de fournir à une entité appartenant à la chaîne de contrôle.

Les prestations à analyser au regard du risque d'autorévision sont donc les suivantes :

- les prestations (autres que celles définies aux a) et b)) qu'il serait demandé à un membre du réseau de fournir à une entité appartenant à la chaîne de contrôle. Une attention particulière devra être portée aux prestations visées au III de l'article 24 du code de déontologie (voir 1 infra) ;
- les prestations (autres que celles définies aux a) et b)) qu'il serait demandé au commissaire aux comptes, à la société à laquelle il appartient ou à un membre du réseau de fournir à une autre entité (ie autre que celles de la chaîne de contrôle) du périmètre de consolidation ou de combinaison, telles que déterminées au 2) infra ;

<sup>4</sup> Mission de certification des comptes, prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes, autres interventions du commissaire aux comptes prévues par les textes légaux et réglementaires.

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

- les prestations (autres que celles définies aux a) et b)) qu'il serait demandé au commissaire aux comptes, à la société à laquelle il appartient ou à un membre du réseau, de fournir à une autre entité, telles que déterminées au 3) infra.

1) Prestations qu'il est demandé à un membre du réseau de fournir à une entité appartenant à la « chaîne de contrôle »

L'organisation que le commissaire aux comptes doit mettre en place en application des articles 15 et 25 du code de déontologie doit lui permettre d'être informé de la nature et du prix des prestations fournies ou susceptibles d'être fournies par l'ensemble des membres du réseau à toute personne ou entité dont il certifie les comptes ou d'une entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce (dites entités appartenant à la chaîne de contrôle).

2) Prestations qu'il est demandé au commissaire aux comptes, à la société à laquelle il appartient ou à un membre du réseau, de fournir à d'autres entités comprises dans le périmètre de consolidation/combinaison

Le commissaire aux comptes prend en compte les risques éventuels attachés à l'existence de demandes de prestations à réaliser, pour des entités entrant dans le périmètre de consolidation<sup>5</sup> ou de combinaison<sup>6</sup> de l'entité qu'il audite, autres que celles de la chaîne de contrôle (ces prestations étant visées au paragraphe précédent).

Bien qu'il n'ait pas d'obligation de démarche active de recensement, il analysera les prestations qui auront été portées à sa connaissance.

A cet égard, il est recommandé que le commissaire aux comptes :

- considère la liste des entités qui entrent dans le périmètre de consolidation ou de combinaison et exerce son jugement professionnel afin de déterminer les entités pour lesquelles l'identification de demandes de prestations à effectuer par son réseau semble appropriée ;
- demande aux membres de son réseau de le consulter, pour les entités identifiées ci-dessus, préalablement à l'acceptation de toute prestation susceptible d'engendrer une situation d'autorévision. A cet effet, il leur communique la définition de la situation d'autorévision.

3) Prestations qu'il est demandé au commissaire aux comptes, à la société à laquelle il appartient ou à un membre du réseau, de fournir à d'autres entités

Le commissaire aux comptes prend également en considération toute autre demande de prestation dont il aurait connaissance, susceptible d'entraîner une situation d'autorévision.

<sup>5</sup> Périmètre de consolidation tel que défini par l'article L. 233-16 du Code de commerce.

<sup>6</sup> Au sens de la section VI du règlement CRC 99-02 introduit par le règlement CRC n°2002-12.

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

**Conclusion**

- Lorsque le commissaire aux comptes n'identifie pas de demande de prestation à analyser (réponse « non »), il poursuit sa mission.
- Lorsque le commissaire aux comptes identifie une demande de prestation à analyser (réponse « oui ») **il passe à l'étape 2** de la démarche.

**Etape 2 : Analyse de la prestation en vue d'identifier une situation d'autorévision**

L'objet de cette étape est de déterminer si la prestation envisagée serait susceptible d'engendrer une situation d'autorévision, c'est-à-dire une situation conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes répond à la question suivante : les éléments résultant de cette prestation entreraient-ils dans le champ des éléments susceptibles d'être contrôlés dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes ?

**Conclusion**

- Lorsqu'à l'issue de son analyse, le commissaire aux comptes répond « **non** » à la **question**, il conclut que la prestation envisagée n'est pas susceptible de faire naître de situation d'autorévision.  
Le commissaire aux comptes ou le membre de son réseau **peut accepter d'effectuer la prestation et la mission de commissariat aux comptes peut se poursuivre.**
- Lorsqu'à l'issue de son analyse, le commissaire aux comptes répond « **oui** » à la **question**, il conclut que la prestation, si elle était effectuée, ferait naître une situation d'autorévision. **Il passe à l'étape 3.**

**Etape 3 : Analyse de la situation d'autorévision en vue d'identifier un risque de perte d'indépendance engendré par cette situation (risque d'autorévision)**

L'objet de cette étape est de déterminer si les effets de la prestation, au cas où elle serait effectuée, seront suffisamment faibles pour que l'indépendance du commissaire aux comptes ne risque pas d'être affectée.

Parce que la situation d'autorévision peut engendrer un risque d'autorévision, le commissaire aux comptes doit analyser attentivement cette situation.

**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

Cette analyse consiste pour le commissaire aux comptes à apprécier l'importance des effets de la prestation en vue de déterminer si elle est susceptible d'engendrer un risque de perte d'indépendance. Il procède à cette analyse en tenant compte :

- de la nature et des conditions de réalisation de cette prestation et notamment :
  - de la marge d'appréciation incluse dans la prestation (prestations subjectives versus prestations objectives) ;
  - du fait que ces prestations pourraient être effectuées si le professionnel était le commissaire aux comptes de l'entité qui demande la prestation (en particulier identité avec les prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel) ;
  - du niveau d'implication du professionnel qui va réaliser la prestation dans le processus de conception (procédures, outils de gestion,...) ou de décision de l'entité, au regard notamment de la capacité de la direction de l'entité à porter un jugement critique sur les propositions qui lui sont faites ;
- du caractère significatif ou non des effets de la prestation au regard des comptes qu'il va être conduit à certifier ou des autres éléments qu'il sera amené à contrôler ;
- de l'existence de facteurs externes tels que :
  - la certification par un commissaire aux comptes ;
  - l'appréciation portée par un professionnel indépendant sur les éléments résultant de la prestation envisagée ;
  - l'appréciation sur les effets de la prestation envisagée, portée, le cas échéant, par le comité d'audit ou tout autre organe de gouvernance remplissant les fonctions d'un comité d'audit au sens de l'article L.823-19 du code de commerce.

Les indicateurs qui permettent d'identifier un risque d'autorévision ou de conclure à l'absence de risque d'autorévision pour une prestation donnée varient d'une situation à l'autre. Dans tous les cas, les éléments qui ont conduit à conclure à l'absence de risque d'autorévision devront être documentés dans le dossier du commissaire aux comptes.

Les éléments retenus par le commissaire aux comptes pour déterminer s'il existe ou non un risque d'autorévision n'ont pas tous la même force et, selon les situations, il sera nécessaire de prendre en compte un ou plusieurs éléments d'analyse avant de pouvoir se prononcer sur l'absence ou l'existence d'un risque d'autorévision.

Sans que les indications données ci-après puissent être considérées comme exhaustives, il est possible de citer à titre indicatif certains éléments ou combinaisons d'éléments qui sont de nature à orienter la réflexion du professionnel appelé à statuer sur l'existence ou non d'un risque d'autorévision.

Ainsi, l'absence de risque d'autorévision pourra-t-elle être présumée (présomption simple) :

- lorsque le commissaire aux comptes déterminera que les effets de la prestation ne sont pas significatifs au regard des comptes qu'il certifiera ou des autres éléments qu'il contrôlera. Toutefois, lorsque plusieurs prestations sont demandées, l'analyse devra être complétée par une appréciation de l'effet cumulé de ces prestations au regard du risque d'autorévision et plus généralement du risque de perte d'indépendance ;

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

- lorsque l'examen de la situation d'autorévision démontrera que les prestations pourraient être effectuées si le professionnel était le commissaire aux comptes de l'entité qui demande la prestation. Toutefois, l'examen de la prestation devra permettre de s'assurer que celle-ci pourra être réalisée en conformité avec les normes d'exercice professionnel du commissariat aux comptes ainsi qu'avec les prescriptions du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

En revanche, la présence d'un risque d'autorévision pourra être présumée (présomption simple), lorsque le commissaire aux comptes estimera que la prestation demandée aura des effets significatifs sur les comptes ou sur d'autres éléments à certifier ou à contrôler, et :

- qu'elle le conduira, ou conduira un membre de son réseau, à contribuer à l'élaboration de documents, d'évaluations ou de prises de décision sur lesquels il sera appelé à se prononcer dans le cadre de sa mission, et ce quand bien même la décision finale appartient à la direction de l'entité ou ;
- qu'il ne pourrait pas mettre en œuvre la dite prestation s'il était commissaire aux comptes de l'entité concernée et que cette prestation comporte une marge d'appréciation importante.

Enfin, la certification subséquente par un commissaire aux comptes, incluant le contrôle des éléments résultant de la prestation envisagée, pourra ou non être un élément permettant de conclure à l'absence de risque d'autorévision en fonction des circonstances et de la nature de la prestation analysée ainsi que des liens pouvant unir ou non le professionnel pressenti pour effectuer la prestation à l'auteur de la certification.

**Conclusion**

- Lorsqu'à l'issue de cette analyse, le commissaire aux comptes estime que les effets de la prestation envisagée seraient suffisamment faibles pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée (réponse « oui »), **il conclut à l'absence de risque d'autorévision. La prestation peut être effectuée et la mission de commissariat aux comptes peut se poursuivre.**
- Lorsqu'à l'issue de cette analyse, le commissaire aux comptes estime que les effets de la prestation envisagée seraient tels qu'ils seraient susceptibles de porter atteinte à son indépendance (réponse « non »), **il conclut à l'existence d'un risque d'autorévision. Le commissaire aux comptes passe à l'étape 4.**

**Étape 4 : Possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde**

L'objet de cette quatrième et dernière étape est de déterminer si, face au risque d'autorévision identifié, le commissaire aux comptes pourrait mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées lui permettant, ou permettant au membre de son réseau, d'accepter de fournir la prestation envisagée sans que la poursuite de la mission de commissariat aux comptes soit remise en cause.

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

Le commissaire aux comptes s'interroge sur la possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées face au risque d'autorévision identifié, c'est-à-dire qui permettraient de réduire les effets de la prestation envisagée à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée.

Chaque situation est différente et une mesure de sauvegarde devra, selon les circonstances, être cumulée avec d'autres mesures de sauvegarde. Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques, et le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.

En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, il saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, après en avoir informé le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes (article 12 du code de déontologie).

Sans que cette liste présente un caractère exhaustif, ont été considérées comme susceptibles de constituer des mesures de sauvegarde, les mesures suivantes :

- prévoir que la prestation sera réalisée par une équipe et un (des) associé(s) différents de ceux qui effectuent la mission de contrôle légal des comptes ;
- dans le cadre d'un co-commissariat, prévoir, au niveau de la répartition des travaux, de faire auditer les éléments résultant de la prestation envisagée par l'autre co-commissaire ;
- prévoir une revue indépendante de la mission de contrôle légal des comptes.

### **Conclusion**

- Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des mesures de sauvegarde appropriées, c'est-à-dire qui permettraient de réduire les effets de la prestation envisagée à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée (réponse « oui »), **il conclut à l'élimination du risque d'autorévision. Sous réserve de la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées, la prestation peut être effectuée et la mission de commissariat aux comptes poursuivie.**
- Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas identifié de mesure de sauvegarde appropriée (réponse « non »), **il conclut que, si la prestation était effectuée, il serait placé dans une situation d'autorévision de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission. Dans ce cas :**
  - si la décision de réaliser la prestation appartient au seul commissaire aux comptes, la prestation envisagée ne peut être acceptée ;
  - si la décision de réaliser la prestation n'appartient pas au seul commissaire aux comptes mais dépend de son réseau et que ce dernier décide que la prestation sera réalisée, le commissaire aux comptes devra démissionner.



**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

**Point d'attention :**

Il peut arriver qu'en raison de circonstances exceptionnelles résultant de la survenance d'évènements extérieurs (opération d'apport/fusion/acquisition intervenant au niveau de l'entité dont les comptes sont certifiés, rapprochement de cabinets<sup>7</sup>...) ou d'un dysfonctionnement dans les procédures mises en place au sein du réseau, le commissaire aux comptes découvre l'existence d'une prestation déjà engagée.

Dans une telle situation, il analysera la prestation en suivant la même démarche que celle décrite ci-avant.

S'il identifie un risque d'autorévision, il appréciera les mesures de sauvegarde susceptibles d'être mises en place. A titre indicatif, pourraient constituer des mesures de sauvegarde, outre celles mentionnées précédemment, les mesures suivantes :

- interrompre la prestation ;
- faire contrôler, par un tiers indépendant, les éléments résultant de la prestation effectuée ;
- faire refaire la prestation par un tiers indépendant.

Dans le cas où son analyse le conduirait à considérer qu'aucune mesure de sauvegarde n'est possible, le commissaire aux comptes devra démissionner.

---

<sup>7</sup> Sur le rapprochement de cabinet voir l'avis H3C du 17 février 2011.



## **ANNEXE 1 – EXTRAITS DES TEXTES DE RÉFÉRENCE**

### **CODE DE DÉONTOLOGIE**

**Article 10 - Situations interdites** « (...) A ce titre, il lui est interdit de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes :

1° A toute prestation de nature à le mettre dans la position d'avoir à se prononcer dans sa mission de certification sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ; (...) »

**Article 11 - Approche par les risques** - « Le commissaire aux comptes identifie les situations et les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission. Il tient compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de son appartenance à un réseau ainsi que des situations d'autorévision le conduisant à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau. »

**Article 12 - Mesures de sauvegarde** - « Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires, et celles du présent code.

*Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.*

*Le commissaire aux comptes n'accepte pas la mission ou y met fin si celle-ci ne peut s'accomplir dans des conditions conformes aux exigences légales et réglementaires ainsi qu'à celles du présent code.*

*En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, il saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, après en avoir informé le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes.*

*Lorsqu'il est amené à démissionner et que la personne ou entité dont il certifie les comptes exerce une activité dans un secteur soumis à une réglementation particulière telle que celle applicable à l'admission aux négociations de titres financiers sur un marché réglementé, au secteur bancaire ou des assurances, il informe de sa démission les instances publiques compétentes pour cette activité. Ces dispositions s'appliquent également aux commissaires aux comptes de personnes ou d'entités dont les titres financiers sont offerts au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours ou la diffusion de fausses informations »*

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**



**Article 15 - Organisation interne de la structure d'exercice professionnel**

*Les modalités d'organisation et de fonctionnement des structures d'exercice du commissariat aux comptes, qu'elles soient en nom propre ou sous forme de société, doivent permettre au commissaire aux comptes d'être en conformité avec les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, d'assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de sa mission.*

*En particulier, chaque structure doit satisfaire aux exigences suivantes :*

*a) Disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes d'assumer ses responsabilités en matière :*

- d'adéquation à l'ampleur de la mission à accomplir des ressources humaines et des techniques mises en œuvre ;*
- de contrôle du respect des règles applicables à la profession et d'appréciation régulière des risques ;*
- d'évaluation périodique en son sein des connaissances et de formation continue.*

*b) Mettre en œuvre des procédures :*

- assurant une évaluation périodique des conditions d'exercice de chaque mission de contrôle, en vue de vérifier que celle-ci peut être poursuivie dans le respect des exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance vis-à-vis de la personne ou de l'entité contrôlée ;*
- permettant de décider rapidement des mesures de sauvegarde si celles-ci s'avèrent nécessaires.*

*c) Le cas échéant, garantir :*

- la rotation des signataires, lorsque la loi le prévoit ;*
- la mise en place d'une revue indépendante des opinions émises ;*
- le renforcement des moyens affectés au contrôle lorsque la difficulté technique de la mission ou les exigences déontologiques le commandent ;*
- la mise en place d'un dispositif de contrôle de qualité interne.*

*d) Constituer une documentation appropriée sur la manière dont elle satisfait aux exigences ci-dessus.*

**Article 20 - Succession de missions** – « Avant d'accepter sa nomination et sous réserve des incompatibilités prévues à l'article 30, le commissaire aux comptes analyse la nature des missions que lui-même ou le cas échéant le réseau auquel il appartient auraient réalisées antérieurement pour la personne ou l'entité intéressée ou pour la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, afin d'identifier, notamment, les risques d'autorévision qui pourraient résulter de la poursuite de leurs effets dans le temps. Il apprécie leur importance au regard des comptes et met en place les mesures de sauvegarde appropriées.

*Dans un tel cas, il communique à la personne ou à l'entité dont il sera chargé de certifier les comptes, pour mise à disposition des actionnaires et associés, les renseignements concernant les prestations antérieures à sa nomination. »*



**Article 23** -Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à la personne dont les comptes sont certifiés » En cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne ou entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure, à tout moment, que cette prestation est directement liée à la mission de commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation. En cas de doute, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

**Article 24** -Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés.

« I.-En cas de fourniture d'une prestation de services par un membre du réseau à une personne ou une entité contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, la personne dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure que son indépendance ne se trouve pas affectée par cette prestation de services.

II.-L'indépendance du commissaire aux comptes qui certifie les comptes est affectée par la fourniture par un membre de son réseau de l'une des prestations suivantes à la personne qui contrôle ou qui est contrôlée par la personne dont les comptes sont certifiés :

- 1° L'élaboration de toute information de nature comptable ou financière incluse dans les comptes consolidés, soumis à la certification du commissaire aux comptes ;
- 2° La conception ou la mise en place de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques relatives à l'élaboration ou au contrôle des informations comptables ou financières incluses dans les comptes consolidés, soumis à la certification du commissaire aux comptes ;
- 3° L'accomplissement d'actes de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants de la personne ou de l'entité.

III.-Sans préjudice du II, est présumée affecter l'indépendance du commissaire aux comptes la fourniture par un membre de son réseau de l'une des prestations suivantes à la personne qui contrôle ou qui est contrôlée par la personne dont les comptes sont certifiés :

- 1° La tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes ou l'élaboration d'une information financière ou d'une communication financière ;
- 2° Le recrutement de personnel exerçant au sein de la personne ou de l'entité des fonctions dites sensibles au sens de l'article 26 ;
- 3° La participation à un processus de prise de décision dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;
- 4° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique au bénéfice des personnes exerçant des fonctions sensibles au sens de l'article 26 ;
- 5° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière de financements ou relatifs à l'information financière ;
- 6° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière fiscale de nature à avoir une incidence sur les résultats de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;



**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION  
D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION



- d) Les membres de la direction de cette société ;*
- e) Tout associé de cette société ayant une influence sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.*

**III - Liens professionnels antérieurs :**

*Avant l'acceptation de la mission le commissaire aux comptes doit procéder à l'analyse de la situation conformément aux articles 11 et 20.*

*Il ne peut accepter une mission légale dès lors que celle-ci le placerait dans une situation d'autorévision qui serait de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.*

*S'il estime, face à une situation à risques résultant de prestations antérieures, que des mesures de sauvegarde sont suffisantes, il informe par écrit le Haut Conseil du commissariat aux comptes de la nature et de l'étendue de ces mesures. »*

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**



**CODE DE COMMERCE**

**Article L.233-3 - I.** - Une société est considérée, pour l'application des sections 2 et 4 du présent chapitre, comme en contrôlant une autre :

1° Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;

2° Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;

3° Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ;

4° Lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société.

II. - Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

III. - Pour l'application des mêmes sections du présent chapitre, deux ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérées comme en contrôlant conjointement une autre lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

**Article L.233-16 – I.** - Les sociétés commerciales établissent et publient chaque année à la diligence du conseil d'administration, du directoire, du ou des gérants, selon le cas, des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci, dans les conditions ci-après définies.

II. - Le contrôle exclusif par une société résulte :

1° Soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;

2° Soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise. La société consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote, et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;







**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

**CNCC**

- comprise(s) dans le périmètre de combinaison ;
- contrôlées conjointement au sens du § 1003<sup>6</sup> par une (ou plusieurs) entité(s) comprise(s) dans le périmètre de combinaison ;
- sous influence notable au sens du § 1004<sup>7</sup> de l'une (ou plusieurs) entité(s) comprise(s) dans le périmètre de combinaison.

c) les entités non comprises dans l'ensemble de tête et non consolidées, liées à l'une des entités, au moins, visée au a) ou au b) ci-dessus, par un lien de combinaison tel que défini au a).

*Dans des cas exceptionnels, une situation de contrôle partagé peut être admise lorsque simultanément :*

- deux (ou un nombre restreint de) pôles économiquement différents et ayant des centres de décision indépendants ont créé un outil commun de moyens dans des conditions de stabilité durable (cf. § 61-a) ;
- les statuts ou les instances délibérantes de l'entité, objet de la combinaison partagée, ont fixé, dans un document écrit, le critère de répartition des actifs, passifs, fonds propres et résultats (de manière telle que la somme des proratas d'intégration soit égale à 100%) afin de donner une meilleure image fidèle de la réalité des activités économiques de l'entité partagée.

( ... )

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin de tirer avantage de ses activités. Il résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;
- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise : l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet ; l'influence dominante existe dès lors que, dans les conditions décrites ci-dessus, l'entreprise consolidante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs.

**6 1003 - Entreprises sous contrôle conjoint**

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les politiques financière et opérationnelle résultent de leur accord.

Deux éléments sont essentiels à l'existence d'un contrôle conjoint :

- un nombre limité d'associés ou d'actionnaires partageant le contrôle ; le partage du contrôle suppose qu'aucun associé ou actionnaire n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres ; l'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'associés ou d'actionnaires mineurs ne participant pas au contrôle conjoint ;
- un accord contractuel qui :
  - prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entreprise exploitée en commun ;
  - établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de l'entreprise exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les associés ou actionnaires participant au contrôle conjoint.

**7 1004 - Entreprises sous influence notable**

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entreprise sans en détenir le contrôle. L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction ou de surveillance, de la participation aux décisions stratégiques, de l'existence d'opérations interentreprises importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique. L'influence notable sur les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise est présumée lorsque l'entreprise consolidante dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale à 20 % des droits de vote de cette entreprise.





**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

© CASC – Annexe 2 – Exemples de situations – 3 novembre 2011 2/8

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

	<ul style="list-style-type: none"> <li>En N-1, la procédure des comptes clients a été intégralement modifiée suite à un changement de logiciel.</li> <li>Structurellement, le poste « comptes clients », en mouvement et en solde, est non significatif au regard des états financiers.</li> <li>Le poste « compte client » est composé de quelques clients qui ne génèrent qu'un nombre limité de transactions par an.</li> <li>Les comptes de l'exercice N-1 ont été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes en place.</li> <li>Le CAC présentiel serait amené à certifier les comptes de l'entité pour les exercices N à N+5. L'entité n'a qu'un seul CAC.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La procédure des comptes clients n'a pas été modifiée.</li> <li>Structurellement, le poste « comptes clients », en mouvement et en solde, est non significatif au regard des états financiers.</li> <li>Le poste « compte client » est composé de quelques clients qui ne génèrent qu'un nombre limité de transactions par an.</li> <li>Les comptes de l'exercice N-1 ont été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes en place.</li> <li>Le CAC présentiel serait amené à certifier seul les comptes de l'entité pour les exercices N à N+5. L'entité n'a qu'un seul CAC.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La procédure des comptes clients n'a pas été modifiée.</li> <li>Structurellement le poste « comptes clients », en mouvement ou en solde, est significatif au regard des états financiers.</li> <li>Le poste « compte client » est composé de quelques clients qui ne génèrent qu'un nombre limité de transactions par an.</li> <li>Les comptes de l'exercice N-1 ont été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes en place.</li> <li>Le CAC présentiel serait amené à certifier les comptes de l'entité pour les exercices N à N+5. L'entité n'a qu'un seul CAC.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La procédure des comptes clients n'a pas été modifiée.</li> <li>Structurellement le poste « comptes clients », en mouvement ou en solde, est significatif au regard des états financiers.</li> <li>Le poste « compte client » est composé de nombreux clients qui génèrent un nombre très important de transactions par an.</li> <li>Les comptes de l'exercice N-1 ont été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes en place.</li> <li>Le CAC présentiel serait amené à certifier les comptes de l'entité pour les exercices N à N+5. L'entité n'a qu'un seul CAC.</li> </ul>
Analyse de la prestation en vue d'identifier une situation d'autorévision	<p><b>Absence de situation d'autorévision</b></p> <p>Même si le commissaire aux comptes présentiel a participé à la définition des contrôles clés et des procédures de contrôle interne relatifs aux comptes clients, les effets de la prestation ne se poursuivraient pas dans le temps. En effet, la prestation a été réalisée en N-3 et depuis cette date, l'entité a défini et mis en œuvre de nouveaux contrôles clés et procédures (du fait du changement de logiciel de gestion des comptes clients). Les éléments sur lesquels le professionnel avait effectué ses constatations et propositions ont évolué.</p>	<p><b>Présence d'une situation d'autorévision</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Le commissaire aux comptes présentiel a participé à la définition des contrôles clés et des procédures de contrôle interne relatifs aux comptes clients.</li> <li>Ces contrôles clés et procédures ont toujours cours au sein de l'entité. Les éléments résultant de la nouvelle procédure de contrôle interne relative aux comptes clients figureront dans les comptes que le commissaire aux comptes sera amené à contrôler.</li> </ul>	<p><b>Présence d'une situation d'autorévision</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Le commissaire aux comptes présentiel a participé à la définition des contrôles clés et des procédures de contrôle interne relatifs aux comptes clients.</li> <li>Ces contrôles clés et procédures ont toujours cours au sein de l'entité. Les éléments résultant de la nouvelle procédure de contrôle interne relative aux comptes clients figureront dans les comptes que le commissaire aux comptes sera amené à contrôler.</li> </ul>	<p><b>Présence d'une situation d'autorévision</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Le commissaire aux comptes présentiel a participé à la définition des contrôles clés et des procédures de contrôle interne relatifs aux comptes clients.</li> <li>Ces contrôles clés et procédures ont toujours cours au sein de l'entité. Les éléments résultant de la nouvelle procédure de contrôle interne relative aux comptes clients figureront dans les comptes que le commissaire aux comptes sera amené à contrôler.</li> </ul>
Analyse de la situation d'autorévision en vue	<p><b>NA</b></p>	<p><b>Absence de risque d'autorévision</b> Éléments « défavorables » :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>La marge d'appréciation incluse dans la prestation était importante (prestation</li> </ul>	<p><b>Présence d'un risque d'autorévision</b> Éléments « défavorables » :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>La marge d'appréciation incluse dans la prestation était importante</li> </ul>	<p><b>Présence d'un risque d'autorévision</b> Éléments « défavorables » :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>La marge d'appréciation incluse dans la prestation était importante</li> </ul>





**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

© CMAA - Annexe 2 - Exemples de situations - 3 novembre 2011 48

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

			<p>substance sur le cycle ventes.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Faire réaliser la mission de contrôle légal des comptes par une équipe et un (des) associé(s) différents de ceux qui ont effectué la prestation antérieure.</li> </ul>	<p>transactions par an. Les éléments collectés à partir des seuls contrôles de substance ne permettent pas de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Faire réaliser la mission de contrôle légal des comptes par une équipe et un (des) associé(s) différents de ceux qui ont effectué la prestation antérieure.</li> </ul> <p>o Cette mesure de sauvegarde ne permet pas à elle seule de réduire les effets de la prestation à un niveau suffisamment faible pour éliminer le risque d'autorévision.</p>
Conclusion	<p>Absence de situation d'autorévision. Sous réserve de l'analyse des autres risques, le mandat peut être accepté.</p>	<p>Existence d'une situation d'autorévision mais, compte tenu du caractère non significatif du poste « comptes clients », en mouvement et en soldé, absence de risque d'autorévision. Sous réserve de l'analyse des autres risques, le mandat peut être accepté.</p>	<p>Existence d'une situation d'autorévision et d'un risque d'autorévision qui peut être éliminé par la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées.</p> <p>Sous réserve de l'analyse des autres risques et de la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées, le mandat peut être accepté.</p> <p><i>Le commissaire aux comptes :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>informe le H3C de la nature et de l'étendue des mesures de sauvegarde mises en place ;</li> <li>communiqué à la personne ou à l'entité, les renseignements concernant les prestations antérieures et les mesures de sauvegarde mises en place.</li> </ul>	<p>Existence d'une situation d'autorévision et d'un risque d'autorévision qui ne peut pas être éliminé par la mise en place de mesures de sauvegarde appropriées.</p> <p>Le mandat ne peut pas être accepté.</p>



## ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

D'178C - Annexe 2 - Exemples de situations - 3 novembre 2011

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

**II. L'AUTORÉVISION EN COURS D'EXERCICE DE LA MISSION**

**Exemple 1 : absence de situation d'autorévision**

**Prestation en matière juridique :** secrétariat juridique réalisé par un membre du réseau pour un sous-groupe étranger non compris dans le périmètre de consolidation de l'entité dont les comptes sont certifiés (sociétés sœurs)

*Information relative à la nature des travaux*

- rédaction des procès verbaux d'Assemblée Générale, envoi des convocations aux assemblées, formalités de publicité, tenue des registres obligatoires

*Autres informations*

- la prestation sera récurrente
- la prestation n'implique aucune participation au processus de décision

**Étape 2 : Analyse de la prestation en vue d'identifier une situation d'autorévision**

La demande de prestation concerne des sociétés sœurs de l'entité dont les comptes sont certifiés.

Si la prestation était acceptée, les éléments en résultant (procès verbaux d'assemblée générale, registres obligatoires, formalités de publicité) n'entrent pas dans le champ des éléments susceptibles d'être contrôlés par le commissaire aux comptes.

*Conclusion de l'étape 2 : Absence de situation d'autorévision. La prestation peut être effectuée et la mission de commissariat aux comptes peut se poursuivre.*

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

CFCAC – Annexe 2 – Exemples de situations – 3 novembre 2011

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

<b>Intervention dans le cadre d'une restructuration juridique – Prestation à réaliser par un membre du réseau pour un sous-groupe de filiales (entités comprises dans le périmètre de consolidation)</b>			
	<b>Exemple 2</b> Situation d'autorévision <b>Pas de risque d'autorévision</b>	<b>Exemple 3</b> Situation d'autorévision <b>Risque d'autorévision</b> Possibilité de mise en œuvre de mesures de sauvegarde	<b>Exemple 4</b> Situation d'autorévision <b>Risque d'autorévision</b> Impossibilité de mise en œuvre de mesures de sauvegarde
	<i>En bleu les écarts entre les situations 2 et 3</i>	<i>En rouge les écarts entre les situations 3 et 4</i>	<i>En rouge les écarts entre les situations 3 et 4</i>
Détail de la prestation	<p><i>Information relative à la nature des travaux</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analyse de l'organigramme cible fourni par la société.</li> <li>• Proposition de démarche juridique (définition des étapes à réaliser), calcul de l'impact fiscal (estimation des coûts: droits d'enregistrement, IS, etc.), définition des conséquences sociales et coûts afférents pour les différentes hypothèses envisagées par la société (fusion, absorption, cession, liquidation, fermeture de site).</li> <li>• Contrôle de la conformité de la mise en œuvre de la restructuration juridique avec les décisions prises par le comité de pilotage.</li> </ul> <p><i>Autres informations</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La prestation serait réalisée entre mai et juillet N.</li> <li>• Un comité de pilotage interne prend les décisions.</li> <li>• La contribution du sous-groupe de filiales n'est pas significative au regard des comptes consolidés.</li> <li>• Les comptes des entités du sous-groupe sont contrôlés par un auditeur légal local qui n'est pas membre du réseau du commissaire aux comptes.</li> <li>• Le CAC certifie les comptes consolidés N.</li> </ul>	<p><i>Information relative à la nature des travaux</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analyse de l'organigramme cible fourni par la société.</li> <li>• Proposition de démarche juridique (définition des étapes à réaliser), calcul de l'impact fiscal (estimation des coûts: droits d'enregistrement, IS, etc.), définition des conséquences sociales et coûts afférents pour les différentes hypothèses envisagées par la société (fusion, absorption, cession, liquidation, fermeture de site).</li> <li>• Contrôle de la conformité de la mise en œuvre de la restructuration juridique avec les décisions prises par le comité de pilotage.</li> </ul> <p><i>Autres informations</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La prestation serait réalisée entre mai et juillet N.</li> <li>• Un comité de pilotage interne prend les décisions.</li> <li>• La contribution du sous-groupe de filiales est significative au regard des comptes consolidés.</li> <li>• Les comptes des entités du sous-groupe sont contrôlés par un auditeur légal local qui n'est pas membre du réseau du commissaire aux comptes.</li> <li>• Le CAC certifie les comptes consolidés N.</li> </ul>	<p><i>Information relative à la nature des travaux</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analyse de l'organigramme cible fourni par la société.</li> <li>• Proposition de démarche juridique (définition des étapes à réaliser), calcul de l'impact fiscal (estimation des coûts: droits d'enregistrement, IS, etc.), définition des conséquences sociales et coûts afférents pour les différentes hypothèses envisagées par la société (fusion, absorption, cession, liquidation, fermeture de site).</li> <li>• Contrôle de la conformité de la mise en œuvre de la restructuration juridique avec les décisions prises par le comité de pilotage.</li> <li>• Participation au paramétrage du logiciel de consolidation du sous-groupe suite à la restructuration.</li> </ul> <p><i>Autres informations</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La prestation serait réalisée entre mai et juillet N.</li> <li>• Un comité de pilotage interne prend les décisions.</li> <li>• La contribution du sous-groupe de filiales est significative au regard des comptes consolidés.</li> <li>• Les comptes des entités du sous-groupe sont contrôlés par un auditeur légal local qui n'est pas membre du réseau du commissaire aux comptes.</li> <li>• Le CAC certifie les comptes consolidés N.</li> </ul>





**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

O 794 C – Annexe 2 – Exemples de situations – 3 novembre 2011

7/8

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

	<b>Présence d'une situation d'autorévision</b>	<b>Présence d'une situation d'autorévision</b>	<b>Présence d'une situation d'autorévision</b>
<p>Analyse de la prestation en vue d'identifier une situation d'autorévision</p>	<p>En sus de l'estimation des coûts fiscaux et sociaux, la prestation envisagée pourrait conduire le membre du réseau à identifier et calculer des risques fiscaux et sociaux. En fonction des décisions prises par le comité de pilotage sur la base des travaux réalisés par le réseau, le commissaire aux comptes pourrait être amené à apprécier l'évaluation de ces risques dans le cadre de la certification des comptes consolidés.</p>	<p>En sus de l'estimation des coûts fiscaux et sociaux, la prestation envisagée pourrait conduire le membre du réseau à identifier et calculer des risques fiscaux et sociaux. En fonction des décisions prises par le comité de pilotage sur la base des travaux réalisés par le réseau, le commissaire aux comptes pourrait être amené à apprécier l'évaluation de ces risques dans le cadre de la certification des comptes consolidés.</p>	<p>En sus de l'estimation des coûts fiscaux et sociaux, la prestation envisagée pourrait conduire le membre du réseau à identifier et calculer des risques fiscaux et sociaux. En fonction des décisions prises par le comité de pilotage sur la base des travaux réalisés par le réseau, le commissaire aux comptes pourrait être amené à apprécier l'évaluation de ces risques dans le cadre de la certification des comptes consolidés. Par ailleurs, la participation ou le parrainage du travail de consolidation du sous-groupe va conduire le commissaire aux comptes à se prononcer dans le cadre de la certification des comptes consolidés de la mission confiée, sur des éléments relatifs de la prestation réalisée par le membre du réseau.</p>
<p>Analyse de la situation d'autorévision en vue d'identifier un risque d'autorévision</p>	<p><b>Absence de risque d'autorévision</b></p> <p><i>Éléments favorables :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les comptes des entités du sous-groupe sont contrôlés par un auditeur légal local indépendant du réseau</li> <li>• un comité de pilotage interne prendra les décisions à mettre en œuvre par le sous-groupe.</li> <li>• le poids relatif du sous-groupe de filiales n'est pas significatif au regard des comptes consolidés.</li> </ul> <p><i>Éléments défavorables :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Le niveau d'implication du membre du réseau est important.</li> </ul>	<p><b>Présence d'un risque d'autorévision</b></p> <p><i>Éléments favorables :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les comptes des entités du sous-groupe sont contrôlés par un auditeur légal local indépendant du réseau</li> <li>• un comité de pilotage interne prendra les décisions à mettre en œuvre par le sous-groupe</li> </ul> <p><i>Éléments défavorables :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Le niveau d'implication du membre du réseau est important.</li> <li>• Le poids relatif du sous-groupe de filiales est significatif au regard des comptes consolidés</li> </ul>	<p><b>Présence d'un risque d'autorévision</b></p> <p><i>Éléments favorables :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les comptes des entités du sous-groupe sont contrôlés par un auditeur légal local indépendant du réseau</li> <li>• un comité de pilotage interne prendra les décisions à mettre en œuvre par le sous-groupe</li> </ul> <p><i>Éléments défavorables :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Le niveau d'implication du membre du réseau est important.</li> <li>• Le poids relatif du sous-groupe de filiales est significatif au regard des comptes consolidés</li> <li>• Le membre du réseau participera au parrainage de la mission de consolidation du sous-groupe.</li> </ul>

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

8/8

© CNCC - Annexe 2 - Exemples de situations - 3 novembre 2011

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

Possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées	NA	<p><b>Mesures de sauvegarde envisageables</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Revue du traitement de ces restructurations dans les comptes consolidés effectuée par le co-commissaire aux comptes.</li> <li>• Mise en place d'une revue indépendante.</li> </ul>	<p><b>Mesures de sauvegarde envisageables</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Au cas d'espèce, les mesures de sauvegarde envisagées au titre de l'exemple 3 ne peuvent être retenues dans la mesure où la participation au pourcentage du capital de consolidation est susceptible d'avoir un impact sur l'ensemble des comptes et de l'information financière consolidée.</li> </ul> <p>Le commissaire aux comptes n'a pas été en mesure de trouver des mesures de sauvegarde appropriées envisageables en pratique pour le cas d'espèce.</p>
Conclusion	<p>Existence d'une situation d'autorévision mais, compte tenu du caractère non significatif du sous-groupe de filiales au regard des comptes consolidés, il est conclu à l'absence de risque d'autorévision.</p> <p>Sous réserve de l'analyse des autres risques, la prestation peut être effectuée et la mission de commissariat aux comptes peut se poursuivre.</p>	<p>Existence d'une situation d'autorévision et d'un risque d'autorévision qui peut être éliminé par la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées.</p> <p>Sous réserve de l'analyse des autres risques et de la mise en des mesures de sauvegarde appropriées, la prestation peut être effectuée et la mission de commissariat aux comptes peut se poursuivre.</p>	<p>Existence d'une situation d'autorévision et d'un risque d'autorévision qui ne peut pas être éliminé par la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées.</p> <p>La prestation envisagée ne peut être acceptée par le réseau.</p>



**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION



## Annexe 3 – Exemples de questionnaires d'analyse

### I. AUTOREVISION LORS DE L'ACCEPTATION DU MANDAT

**Exemple de questionnaire Autorévision – Lors de l'acceptation de mandat :**  
Analyse d'une prestation antérieure

**Une situation d'autorévision** est une situation conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, ou un membre de son réseau.

**Le risque d'autorévision** est le risque de perte d'indépendance du commissaire aux comptes en ce qu'il est de nature à affecter d'une quelconque façon la formation ou l'expression de son opinion, ou l'exercice de sa mission, engendré par une situation d'autorévision.

#### **Points d'attention**

- Ce questionnaire a pour objet de faciliter l'application de la BPP Autorévision, il n'a qu'une valeur d'exemple ;
- il ne prétend pas être exhaustif quant aux éléments à prendre en compte pour analyser la prestation antérieure au regard de l'autorévision ;
- le commissaire aux comptes consigne dans son dossier l'analyse réalisée à chacune des étapes ;
- en cas d'existence de plusieurs prestations antérieures à analyser, l'examen de chaque prestation devra être complété par une appréciation de l'effet cumulé des prestations au regard du risque d'autorévision.



**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION  
D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

***Prestations fournies à d'autres entités***

Le commissaire aux comptes a-t-il eu connaissance d'autres prestations à analyser, réalisées antérieurement par lui-même, la société à laquelle il appartient, ou un membre de son réseau au bénéfice d'autres entités et susceptibles d'entraîner une situation d'autorévision ?

Oui

Non

Si oui, lesquelles ?

**Point d'attention**

A partir de l'étape 2, ce questionnaire est à utiliser pour chacune des prestations identifiées à l'étape 1.

**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

**Étape 2 : analyse de la prestation antérieure en vue d'identifier une situation d'autorévision**

- Les effets de la prestation antérieure se poursuivent-ils dans le temps ?

Oui

Non<sup>4</sup>

Si non, pourquoi ?

- Et les éléments résultant de la prestation antérieure entrent-ils dans le champ des éléments susceptibles d'être contrôlés dans le cadre d'une mission de contrôle légal des comptes ?

Oui

Non<sup>4</sup>

Si non, pourquoi ?

**Conclusion de l'étape 2 : une situation d'autorévision a-t-elle été identifiée ?**

Oui

Non

<sup>4</sup> Une réponse négative à l'une des deux questions conduit à conclure à l'absence de situation d'autorévision.

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

**Étape 3 : analyse de la situation d'autorévision en vue d'identifier un risque d'autorévision**

**Point d'attention**

Les indicateurs qui permettent d'identifier un risque d'autorévision ou de conclure à l'absence de risque d'autorévision pour une prestation donnée varient d'une situation à l'autre.

**Examen de la nature et des conditions de réalisation de la prestation antérieure**

- La marge d'appréciation incluse dans la prestation antérieure est-elle élevée/faible ?

Elevée

Faible ou nulle

Pourquoi ?

- La prestation antérieurement réalisée aurait-elle pu être effectuée si le professionnel pressenti avait été commissaire aux comptes de l'entité qui envisage sa nomination (en particulier la prestation antérieure est-elle identifiable à une prestation entrant dans les diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes) ?

Oui

Non

Pourquoi ?

- Le niveau d'implication du professionnel qui a réalisé la prestation antérieure dans le processus de conception (procédures, outils de gestion,...) ou de décision de l'entité, au regard notamment de la capacité de la direction de l'entité à porter un jugement critique sur les propositions qui lui sont faites, est-il élevé/faible ?

Elevé

Faible ou nul

Pourquoi ?

**Appréciation du caractère significatif des effets de la prestation**

- Les effets de la prestation antérieure sont-ils significatifs au regard des comptes que le professionnel pressenti serait conduit à certifier ou au regard d'autres éléments qu'il serait amené à contrôler s'il était nommé commissaire aux comptes ?

Oui

Non

Pourquoi ?

**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

***Existence de facteurs externes à prendre en compte pour apprécier l'importance des effets de la prestation antérieure***

- Les comptes incluant les éléments résultant de la prestation antérieure ont-ils été certifiés par un commissaire aux comptes ?

Oui

Non

Commentaires :

- Un autre professionnel indépendant a-t-il porté une appréciation sur les éléments résultant de la prestation antérieure ?

Oui

Non

Commentaires :

- Le comité d'audit ou un autre organe de gouvernance remplissant les fonctions d'un comité d'audit a-t-il porté une appréciation sur les effets de la prestation antérieure réalisée ?

Oui

Non

Si oui, préciser la nature de l'appréciation :

**Conclusion de l'étape 3 : un risque d'autorévision a-t-il été identifié<sup>5</sup> ?**

Oui

Non

<sup>5</sup> Si au vu des réponses aux questions posées ci-avant, le commissaire aux comptes estime que les effets des prestations sont tels qu'ils sont susceptibles de porter atteinte à son indépendance, il conclut à l'existence d'un risque d'autorévision.



**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION  
D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

**Étape 4 : possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde**

- Face au risque d'autorévision identifié, le commissaire aux comptes peut-il mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées ?

Oui

Non

Si oui, lesquelles, et en quoi sont-elles appropriées ?

**Pour mémoire**

Sans que cette liste présente un caractère exhaustif, ont été considérées comme susceptibles de constituer des mesures de sauvegarde, les mesures suivantes :

- 1 - interrompre la prestation ;
- 2 - prévoir que la mission de contrôle légal des comptes sera réalisée par une équipe et un (des) associé(s) différents de ceux qui ont effectué la prestation antérieure ;
- 3 - faire contrôler par un tiers indépendant les éléments résultant de la prestation antérieure ;
- 4 - faire refaire la prestation antérieure par un tiers indépendant ;
- 5 - dans le cadre d'un co-commissariat, prévoir, au niveau de la répartition des travaux, de faire auditer les éléments résultant de la prestation antérieure par l'autre co-commissaire ;
- 6 - prévoir une revue indépendante de la mission de contrôle légal des comptes.

## II. AUTOREVISION EN COURS D'EXERCICE DE LA MISSION

### **Exemple de questionnaire Autorévision - En cours d'exercice de la mission : Analyse d'une demande de prestation**

**Une situation d'autorévision** est une situation conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, ou un membre de son réseau.

**Le risque d'autorévision** est le risque de perte d'indépendance du commissaire aux comptes en ce qu'il est de nature à affecter d'une quelconque façon la formation ou l'expression de son opinion, ou l'exercice de sa mission, engendré par une situation d'autorévision.

#### **Points d'attention**

- Ce questionnaire a pour objet de faciliter l'application de la BPP Autorévision, il n'a qu'une valeur d'exemple ;
- il ne prétend pas être exhaustif quant aux éléments à prendre en compte pour analyser la demande de prestation au regard de l'autorévision ;
- le commissaire aux comptes consigne dans son dossier l'analyse réalisée à chacune des étapes ;
- en cas d'existence de plusieurs demandes de prestations à analyser, l'examen de chaque prestation devra être complété par une appréciation de l'effet cumulé des prestations au regard du risque d'autorévision.

**ANNEXE 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION**

**Étape 1 : identification d'une demande de prestations à analyser**

**Préambule**

N'entrent pas dans le champ des prestations antérieures à analyser :

- les missions réalisées en qualité de commissaire aux comptes<sup>6</sup> par le commissaire aux comptes ou par un membre du réseau ;
- les missions légales d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques réalisées conformément aux normes internationales définies par l'IFAC ;
- les missions interdites en application de l'article L. 822-11 II du code de commerce et des articles 10, 23 et 24 II du code de déontologie :
  - les prestations non directement liées à la mission qu'il serait demandé au commissaire aux comptes de fournir à l'entité dont les comptes sont certifiés ou aux entités appartenant à la chaîne de contrôle ;
  - les prestations non directement liées à la mission qu'il serait demandé à un membre du réseau de fournir à l'entité dont les comptes sont certifiés ;
  - les prestations visées à l'article 24 II<sup>7</sup> du code de déontologie, qu'il serait demandé à un membre du réseau de fournir à une entité appartenant à la chaîne de contrôle.

**Prestations qu'il est demandé à un membre du réseau de fournir à une entité appartenant à la « chaîne de contrôle »<sup>8</sup>**

Existe-t-il des prestations à analyser qu'il est demandé à un membre du réseau de fournir à une entité appartenant à la chaîne de contrôle ?

Oui

Non

Si oui, lesquelles ?

<sup>6</sup> Mission de certification des comptes, prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes, autres interventions du commissaire aux comptes prévues par les textes légaux et réglementaires

<sup>7</sup> 1° L'élaboration de toute information de nature comptable ou financière incluse dans les comptes consolidés, soumis à la certification du commissaire aux comptes ;

2° La conception ou la mise en place de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques relatives à l'élaboration ou au contrôle des informations comptables ou financières incluses dans les comptes consolidés, soumis à la certification du commissaire aux comptes ;

3° L'accomplissement d'actes de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants de la personne ou de l'entité.

<sup>8</sup> Prestation à fournir à une entité que l'entité audité(e) contrôle ou qui la contrôle au sens des I et II de l'article L.233-3 du code de commerce.

**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

*Prestations qu'il est demandé au commissaire aux comptes, à la société à laquelle il appartient ou à un membre du réseau, de fournir à d'autres entités comprises dans le périmètre de consolidation<sup>9</sup> /combinaison<sup>10</sup>*

**Recommandations**

Il est recommandé que le commissaire aux comptes :

- considérer la liste des entités qui entrent dans le périmètre de consolidation ou de combinaison et exerce son jugement professionnel afin de déterminer les entités pour lesquelles l'identification de demandes de prestations à effectuer par son réseau semble appropriée ;
- demande aux membres de son réseau de le consulter, pour les entités identifiées ci-dessus, préalablement à l'acceptation de toute prestation susceptible d'engendrer une situation d'autorévision. A cet effet, il leur communique la définition de la situation d'autorévision.

Le commissaire aux comptes a-t-il été informé de prestations à analyser, à fournir par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau au bénéfice d'autres entités comprises dans le périmètre de consolidation/combinaison ?

Oui

Non

Si oui, lesquelles ?

*Prestations qu'il est demandé au commissaire aux comptes, à la société à laquelle il appartient ou à un membre du réseau, de fournir à d'autres entités*

Le commissaire aux comptes a-t-il eu connaissance d'autres prestations à analyser, à réaliser par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau, au bénéfice d'autres entités et susceptible d'entraîner une situation d'autorévision ?

Oui

Non

Si oui, lesquelles ?

**Point d'attention**

A partir de l'étape 2 le questionnaire est à utiliser pour chacune des prestations identifiées à l'étape 1.

<sup>9</sup> Périmètre de consolidation tel que défini par l'article L. 233-16 du code de commerce.

<sup>10</sup> Au sens de la section VI du règlement CRC 99-02 introduit par le règlement CRC n°2002-12.

**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION  
D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

**Étape 2 : analyse de la prestation en vue d'identifier une situation d'autorévision**

Les éléments résultant de la prestation entreraient-ils dans le champ des éléments susceptibles d'être contrôlés dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes ?

Oui

Non<sup>11</sup>

Si non, pourquoi ?

**Conclusion de l'étape 2 : une situation d'autorévision a-t-elle été identifiée ?**

Oui

Non

---

<sup>11</sup> Une réponse négative à cette question conduit à conclure à l'absence de situation d'autorévision

**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

**Étape 3 : analyse de la situation d'autorévision en vue d'identifier un risque de perte d'indépendance engendré par cette situation (risque d'autorévision)**

**Point d'attention**

Les indicateurs qui permettent d'identifier un risque d'autorévision ou de conclure à l'absence de risque d'autorévision pour une prestation donnée varient d'une situation à l'autre.

**Examen de la nature et des conditions de réalisation de la prestation envisagée**

- La marge d'appréciation incluse dans la prestation est-elle élevée/faible ?

Elevée

Faible ou nulle

Pourquoi ?

- La prestation pourrait-elle être effectuée si le professionnel était le commissaire aux comptes de l'entité qui demande la prestation (en particulier la prestation est-elle identifiable à une prestation entrant dans les diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes) ?

Oui

Non

Pourquoi ?

- Le niveau d'implication du professionnel qui va réaliser la prestation dans le processus de conception (procédures, outils de gestion,...) ou de décision de l'entité, au regard notamment de la capacité de la direction de l'entité à porter un jugement critique sur les propositions qui lui sont faites, est-il élevé/faible ?

Elevé

Faible ou nul

Pourquoi ?

**Appréciation du caractère significatif des effets de la prestation**

- Les effets de la prestation seront-ils significatifs au regard des comptes que le commissaire aux comptes sera conduit à certifier ou au regard d'autres éléments qu'il sera amené à contrôler ?

Oui

Non

Pourquoi ?

**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION  
D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

**Existence de facteurs externes à prendre en compte pour apprécier l'importance des effets de la prestation**

- Les comptes incluant les éléments résultant de la prestation seront-ils certifiés par un commissaire aux comptes ?

Oui

Non

Commentaires :

- Un autre professionnel indépendant va-t-il porter une appréciation sur les éléments résultant de la prestation ?

Oui

Non

Commentaires :

- Le comité d'audit ou un autre organe de gouvernance remplissant les fonctions d'un comité d'audit a-t-il porté une appréciation sur les effets de la prestation à fournir ?

Oui

Non

Si oui, préciser la nature de l'appréciation :

**Conclusion de l'étape 3 : un risque d'autorévision a-t-il été identifié<sup>12</sup> ?**

Oui

Non

<sup>12</sup> Si au vu des réponses aux questions posées ci-avant, le commissaire aux comptes estime que les effets de la prestation envisagée seraient tels qu'ils seraient susceptibles de porter atteinte à son indépendance, il conclut à l'existence d'un risque d'autorévision.

**ANNEXE 4** – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

**Etape 4 : possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde**

- Face au risque d'autorévision identifié, le commissaire aux comptes peut-il mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées ?

Oui

Non

Si oui, lesquelles et en quoi sont-elles appropriées ?

**Pour mémoire**

Sans que cette liste présente un caractère exhaustif, ont été considérées comme susceptibles de constituer des mesures de sauvegarde, les mesures suivantes :

- 1 - prévoir que la prestation sera réalisée par une équipe et un (des) associé(s) différents de ceux qui effectuent la mission de contrôle légal des comptes ;
- 2 - dans le cadre d'un co-commissariat, prévoir, au niveau de la répartition des travaux, de faire auditer les éléments résultant de la prestation envisagée par l'autre co-commissaire ;
- 3 - prévoir une revue indépendante de la mission de contrôle légal des comptes.



**ANNEXE 5** – AVIS 2011-04 DU 17 FÉVRIER 2011 SUR UNE SAISINE PORTANT SUR LA DÉMISSION  
DU MANDAT DE COMMISSAIRE AUX COMPTES EN CAS DE SURVENANCE D'UN ÉVÈNEMENT PARTICULIER

le 17 février 2011

Avis 2011-04

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce  
sur une saisine portant sur la démission du mandat de commissaire aux comptes  
en cas de survenance d'un événement particulier*

**Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi par des commissaires aux comptes, sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce, de la situation qui suit.

Les sociétés de commissaires aux comptes A et B (« les requérants ») exercent collégalement le contrôle légal des comptes de plusieurs entités.

Fin 2010, ces sociétés ont signé un « *protocole de rapprochement* » entraînant la prise de contrôle de la société B par la société A. Depuis lors, les sociétés A et B appartiennent à la même structure d'exercice professionnel.

Au vu des textes applicables, les requérants envisagent que l'un d'entre eux démissionne, mais, compte tenu de la date de la signature du protocole et « *afin de ne pas perturber l'arrêté des comptes de ces entités* », ils souhaitent que cette démission intervienne au printemps 2011 et proposent de mettre en place les mesures de sauvegarde suivantes :

- « *Maintien d'une équipe séparée, en ce compris les personnes en charge des revues indépendantes,*
- *Séparation des équipes techniques en charge des consultations,*
- *Maintien des équipes dans des locaux séparés.* »

Les requérants demandent l'avis du Haut Conseil sur cette situation et les mesures envisagées.

Le Haut Conseil a examiné cette saisine au cours de sa séance du 27 janvier 2011 et rend l'avis qui suit.

*Avis du H3C*

**Avis du Haut Conseil**

Le Haut Conseil rappelle qu'en application de l'article 17 du code de déontologie « *lorsque les comptes d'une personne sont certifiés par plusieurs commissaires, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes* ».

Au vu des éléments exposés, il apparaît que du fait de leur rapprochement, les sociétés de commissaires aux comptes A et B n'appartiennent plus à des structures d'exercice professionnel distinctes. Cette situation contrevenant aux dispositions de l'article 17 précité, l'exercice collégial du commissariat aux comptes n'est donc plus régulier.

Dans une telle situation, le Haut Conseil constate que le code ne prévoit ni mesures de sauvegarde ni dispositions transitoires qui permettent la poursuite de la mission.

Il considère en conséquence que l'un des deux commissaires aux comptes doit démissionner sans que cette démission puisse être différée.

Le Haut Conseil rappelle qu'en cas de démission du commissaire aux comptes titulaire, le commissaire aux comptes suppléant, nommé en application de l'article L.823-1 du code de commerce, est appelé à le remplacer et à exercer sa mission dans les conditions prévues à l'article précité et le respect des dispositions légales et réglementaires applicables aux commissaires aux comptes.

Le Haut Conseil estime par ailleurs que lorsque le commissaire aux comptes est à l'origine de la survenance d'un évènement conduisant à le placer dans une situation contraire aux règles de la profession, il est nécessaire qu'il anticipe les conséquences de cet évènement, notamment quant à la poursuite de ses missions de certification

*Christine THIN*

*Présidente*



**ANNEXE 6** – AVIS 2011-07 DU 7 AVRIL 2011 RELATIF À LA POSSIBILITÉ POUR UNE ENTITÉ DE METTRE FIN DE MANIÈRE ANTICIPÉE AU MANDAT DE SON COMMISSAIRE AUX COMPTES

*Avis du H3C*

L'article L.820-1 alinéa 1 du Code de commerce dispose que : « *Nonobstant toute disposition contraire, les dispositions du présent titre<sup>2</sup> sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission. Elles sont également applicables à ces personnes et entités, sous réserve des règles propres à celles-ci, quel que soit leur statut juridique.* »

Cet article n'opère pas de distinction selon que le commissaire aux comptes est nommé en application de dispositions légales ou réglementaires ou volontairement en dehors de toute obligation légale ou réglementaire.

Par conséquent, l'ensemble des dispositions du titre 2<sup>ème</sup> du livre VIII du Code de commerce, et en particulier l'article L.823-3 alinéa 1 du code de commerce qui dispose que « *Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice.* » est applicable à tout commissaire aux comptes, quel que soit le fondement, législatif ou volontaire, de sa nomination.

Par ailleurs, le Haut Conseil estime nécessaire que le commissaire aux comptes pressenti pour certifier les comptes d'une entité qui n'est pas soumise à l'obligation de nommer un commissaire aux comptes, rappelle aux membres de l'organe appelé à le nommer la durée de son mandat ainsi que la nature et l'étendue de sa mission.

**Christine THIN**

**Présidente**

---

<sup>2</sup> Titre deuxième « Des commissaires aux comptes » du livre VIII « De quelques professions réglementées »

**ANNEXE 7** – AVIS 2011-22 DU 15 DÉCEMBRE 2011 RELATIF À LA DÉMISSION D'UN COMMISSAIRE AUX COMPTES DEVENU L'EXPERT-COMPTABLE DE L'ENTITÉ DONT IL CERTIFIE LES COMPTES

le 15 décembre 2011

Avis 2011-22

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
relatif à la démission d'un commissaire aux comptes devenu l'expert-comptable de  
l'entité dont il certifie les comptes***

**Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi par l'Autorité des marchés financiers d'une situation de démission d'un commissaire aux comptes.

Dans sa lettre de démission, le commissaire aux comptes mentionne qu'il a accepté de « devenir l'expert-comptable » de l'entité dont il certifie les comptes.

Il invoque l'article 19 du code de déontologie pour justifier sa démission estimant que « cet événement est de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession et notamment à porter atteinte à [son] indépendance ou à [son] objectivité ».

Le Haut Conseil a examiné cette situation au cours de sa séance du 8 décembre 2011 et rend l'avis qui suit.

**Avis du Haut Conseil**

L'article L. 823-3 du code de commerce prévoit que « Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice. ».

L'article 19 du code de déontologie prévoit que « Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes ». En outre, cet article énonce les motifs légitimes de démission.

L'article 18 du code de déontologie prévoit qu'« en cours de mandat, le commissaire aux comptes veille à ce que les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, remplies lors de l'acceptation de la mission, soient toujours respectées (...) ».

En choisissant de devenir l'expert-comptable de la société dont il certifie les comptes, le commissaire aux comptes a pris une décision dont il savait qu'elle le placerait en contravention avec les dispositions légales et réglementaires s'il demeurait en fonctions.

**ANNEXE 7** – AVIS 2011-22 DU 15 DÉCEMBRE 2011 RELATIF À LA DÉMISSION D'UN COMMISSAIRE  
AUX COMPTES DEVENU L'EXPERT-COMPTABLE DE L'ENTITÉ DONT IL CERTIFIE LES COMPTES

*H3C – Avis 2011-22*

En conséquence, le Haut Conseil estime que la démission du commissaire aux comptes n'est pas justifiée par un motif légitime, la « *survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession et notamment à porter atteinte à [son] indépendance ou à [son] objectivité* » visée au d) de l'article 19 du code de déontologie ne pouvant pas être invoquée en l'espèce.

*Christine THIN*

*Présidente*



**ANNEXE 8** – AVIS 2011-06 DU 7 AVRIL 2011 RELATIF AU RECOURS À UN RÉVISEUR INDÉPENDANT N'AP-  
PARTENANT PAS À LA STRUCTURE D'EXERCICE PROFESSIONNEL DÉTENTRICE DU MANDAT

*Avis du H3C*

Au vu de ces éléments, le Haut Conseil est d'avis que le recours à un commissaire aux comptes externe à la structure d'exercice professionnel pour réaliser une revue indépendante est possible.

En outre, il estime nécessaire que la relation contractuelle entre le réviseur indépendant externe et le commissaire aux comptes titulaire du mandat soit formalisée et que la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés soit informée de ce recours.

*Christine THIN*

*Présidente*



**ANNEXE 9 – AVIS 2011-18 DU 9 JUIN 2011 RELATIF À LA POSSIBILITÉ POUR UN COMMISSAIRE AUX COMPTES DE DÉLIVRER UNE ATTESTATION DANS LE CADRE D'UN LITIGE**

le 9 juin 2011

Avis 2011-18

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce  
relatif à la possibilité pour un commissaire aux comptes  
de délivrer une attestation dans le cadre d'un litige*

**Introduction**

Le Haut Conseil s'est saisi d'une situation, constatée à l'occasion des contrôles périodiques, selon laquelle un commissaire aux comptes est sollicité par la société dont il certifie les comptes pour délivrer une attestation portant sur la concordance d'un état des stocks avec le montant figurant en comptabilité, en vue de sa production en justice dans le cadre d'un litige salarial.

Cette situation soulève une question de principe quant à la possibilité pour un commissaire aux comptes de délivrer une attestation la sachant susceptible d'être produite en justice.

Le Haut Conseil a examiné cette situation au cours de sa séance du 26 mai 2011 et rend l'avis qui suit.

**Avis du Haut Conseil**

Le Haut Conseil rappelle que, sauf dispositions spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires, le commissaire aux comptes ne peut délivrer des attestations que sous réserve de se conformer aux dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux attestations entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

Il relève ensuite qu'entre autres conditions, la norme rappelle les dispositions du 14° de l'article 10 du code de déontologie selon lesquelles « il est interdit au commissaire aux comptes de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L.233-3 du code de commerce, à toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel ces personnes seraient impliquées ».

Le commissaire aux comptes n'est donc pas autorisé à établir un document, qui comporterait une appréciation, susceptible d'être assimilée à une expertise demandée dans le cadre d'un contentieux.

D'autre part, il ne peut pas établir une attestation qui relèverait des dispositions de l'article 202 du code de procédure civile.

**ANNEXE 9** – AVIS 2011-18 DU 9 JUIN 2011 RELATIF À LA POSSIBILITÉ POUR UN COMMISSAIRE AUX COMPTES DE DÉLIVRER UNE ATTESTATION DANS LE CADRE D'UN LITIGE

*Avis du H3C*

En revanche, le commissaire aux comptes, sollicité par l'entité pour établir une attestation susceptible d'être produite en justice, peut délivrer une telle attestation sous réserve que cette dernière soit établie conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux attestations entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

*Christine THIN*

*Présidente*



**ANNEXE 10** – AVIS 2012-03 DU 22 MARS 2012 RELATIF À LA POSSIBILITÉ, POUR UN COMMISSAIRE AUX COMPTES OU UN MEMBRE DE SON RÉSEAU D'INTERVENIR EN QUALITÉ DE « CERTIFICATEUR » AU SENS DE LA LOI N° 2010-476 DU 12 MAI 2010

H3C – Avis 2012-03

Le dernier alinéa du même article dispose que « lorsqu'un commissaire aux comptes est affilié à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, il ne peut certifier les comptes d'une personne ou d'une entité qui, en vertu d'un contrat conclu avec ce réseau ou un membre de ce réseau, bénéficie d'une prestation de services, qui n'est pas directement liée à la mission du commissaire aux comptes selon l'appréciation faite par le Haut Conseil du commissariat aux comptes en application du troisième alinéa de l'article L. 821-1 ».

Aussi, le Haut Conseil a estimé qu'il lui incombait, sans préjudice des décisions que l'ARJEL pourrait prendre sous la législation qui lui est propre, d'examiner si les missions de « certificateur » peuvent être considérées, ou non, comme des prestations directement liées à la mission de commissaire aux comptes, condition nécessaire pour que ces missions puissent être réalisées par le commissaire aux comptes de l'opérateur auprès de cet opérateur, d'un opérateur qui le contrôle ou qui est contrôlé par lui, ou par un membre du réseau de ce commissaire aux comptes auprès de l'opérateur.<sup>1</sup>

Le Haut Conseil a échangé avec des représentants de l'ARJEL et auditionné des certificateurs agréés aux fins d'apprécier la nature des travaux du certificateur et les relations qu'entretient ce dernier avec l'opérateur et avec l'ARJEL.

Les missions assignées au « certificateur » sont définies par la loi du 12 mai 2010<sup>2</sup> complétée par une décision du collège de l'ARJEL<sup>3</sup>. Elles portent sur le contrôle du respect, par l'opérateur, de l'ensemble de ses obligations légales et réglementaires.

Elles se décomposent en un volet dit « technique » portant sur les obligations relatives au dispositif de traitement informatique des opérations de jeux et en un volet dit « général » portant sur les obligations d'ordre juridique et financier.

Le Haut Conseil estime qu'il n'existe pas, à la date du présent avis, de norme d'exercice professionnel applicable à ces interventions. En conséquence celles-ci ne peuvent pas être réalisées par le commissaire aux comptes de l'opérateur ou par un membre du réseau du commissaire aux comptes, auprès de cet opérateur.

Le Haut Conseil souligne enfin que l'intervention d'un membre du réseau en qualité de « certificateur » au sein de la société qui contrôle ou qui est contrôlée par l'entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes reste subordonnée au respect des dispositions de l'article 24 du code de déontologie et d'éventuelles décisions intéressant les « certificateurs » que l'ARJEL pourrait estimer utile de prendre, en particulier celles visant à préciser les critères d'indépendance et d'impartialité prévus par son règlement traitant de la procédure d'inscription sur la liste des organismes certificateurs.

*Christine THIN*

*Présidente*

<sup>1</sup> Pour ce qui concerne les missions de « certificateur » qui pourraient être fournies par un membre du réseau du commissaire aux comptes de l'opérateur à cet opérateur, un opérateur qui le contrôle ou qui est contrôlé par lui, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, l'article 24 du code de déontologie prévoit que le commissaire aux comptes doit s'assurer que son indépendance ne se trouve pas affectée par cette prestation de services. Il n'existe pas en revanche de disposition prévoyant qu'une norme doit définir cette prestation.

<sup>2</sup> Article 23, II et III

<sup>3</sup> Décision n°2010-065 du 23 juillet 2010



**ANNEXE 11** – DÉLIBÉRATION 2011-08 DU 9 JUIN 2011 RELATIVE AUX DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LES COMITÉS D'ENTREPRISE

*H3C - Délibération 2011-08*

Cette situation soulève également la question de la nature des diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes pour « approuver » le bilan du comité d'entreprise au regard de la mission de contrôle légal confiée aux commissaires aux comptes.

Il ressort de la lecture combinée des articles L.2323-8<sup>4</sup> et R.2323-37 du code du travail que le commissaire aux comptes qui « approuve » le bilan du comité d'entreprise est le commissaire aux comptes de l'entité. Le Haut Conseil relève à cet égard que cette situation peut être porteuse de conflit d'intérêts.

Il constate par ailleurs que les textes ne permettent pas d'apprécier les modalités de mise en œuvre de cette mission, ni d'en comprendre l'articulation avec la mission de certification des comptes par le commissaire aux comptes du comité d'entreprise.

Compte tenu des difficultés d'interprétation des textes portant sur les deux situations précitées et des problématiques de mise en œuvre qui en découlent, le Haut Conseil estime nécessaire de poursuivre la réflexion en lien avec l'ensemble des pouvoirs publics aux fins d'examiner l'opportunité d'apporter toute clarification utile pour en assurer la bonne application par les professionnels.

*Philippe STEING*

*Secrétaire Général*

*Christine THIN*

*Présidente*

---

<sup>4</sup> Article L.2323-8 du code du travail

*Dans les sociétés commerciales, l'employeur communique au comité d'entreprise, avant leur présentation à l'assemblée générale des actionnaires ou à l'assemblée des associés, l'ensemble des documents transmis annuellement à ces assemblées ainsi que le rapport des commissaires aux comptes. Le comité peut formuler toutes observations sur la situation économique et sociale de l'entreprise. Ces observations sont transmises à l'assemblée des actionnaires ou des associés, en même temps que le rapport du conseil d'administration, du directoire ou des gérants.*

*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.*

*Les membres du comité d'entreprise ont droit aux mêmes communications et copies que les actionnaires, aux mêmes époques, dans les conditions prévues par les articles L.225-100 et suivants du code de commerce.*





**ANNEXE 12** –AVIS 2011-21 DU 28 NOVEMBRE 2011 RELATIF À L'EXERCICE DE LA MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES DANS LES PARTIS ET GROUPEMENTS POLITIQUES

Avis du H3C

*entreprises dans lesquels le parti ou groupement détient la moitié du capital social ou des sièges de l'organe d'administration ou exerce un pouvoir prépondérant de décision ou de gestion ».*

La comptabilité des partis et groupements politiques doit respecter les prescriptions de l'avis n° 95-02 du Conseil national de la comptabilité relatif à la comptabilité de ces entités.

Cet avis précise que les comptes des partis et groupements politiques, tels que définis par l'article 11-7, alinéa 1 de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988<sup>1</sup>, correspondent à des *comptes d'ensemble*. Il prévoit également que ces comptes sont établis en respectant certains principes généraux, notamment celui de sincérité « *ce qui implique que les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, évènements et situations* ».

L'avis n° 95-02 ne prévoit pas explicitement que les comptes d'ensemble donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat du parti ou groupement politique<sup>2</sup>. En l'absence de précision sur ce point, et sous réserve d'une position différente qui pourrait être donnée par l'Autorité des normes comptables, le Haut Conseil estime qu'il ne peut pas être considéré que le principe d'image fidèle est inclus dans le référentiel défini par l'avis n° 95-02.

• ***Sur le cadre législatif et réglementaire applicable à la certification des comptes des partis et groupements politiques***

L'article 11-7 de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988 prévoit que « *les comptes des partis ou groupements [politiques] sont arrêtés chaque année [et] sont certifiés par deux commissaires aux comptes* ».

La loi précitée ne contient aucune disposition susceptible d'écarter les règles de droit commun applicables aux commissaires aux comptes.

En application de l'article L 820-1 du code de commerce, les dispositions du Titre II du Livre VIII du code de commerce sont, en effet, « *applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission* ».

Parmi ces dispositions figurent notamment :

- l'article L 823-9 qui prévoit la certification de la régularité, de la sincérité des comptes annuels et des comptes consolidés et du respect du principe d'image fidèle ainsi que la justification, par le commissaire aux comptes, de ses appréciations,

- et l'article L 823-10 relatif au contrôle de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière ou les comptes annuels.

Toutefois, l'alinéa 1er de l'article L 820-1 du code de commerce précise que le dispositif de droit commun s'applique aux entités contrôlées « *sous réserve des règles propres à celles-ci, quel que soit leur statut juridique* ».

Il ne peut donc être imposé aux partis et groupements politiques un référentiel différent ou plus exigeant, pour l'établissement de leurs comptes, que celui résultant des règles qui leur sont applicables.

<sup>1</sup> Article 11-7, alinéa 1 de la loi du n° 88-227 du 11 mars 1988

Les partis ou groupements bénéficiaires de tout ou partie des dispositions des articles 8 à 11-4 ont l'obligation de tenir une comptabilité. Cette comptabilité doit retracer tant les comptes du parti ou groupement politique que ceux de tous les organismes, sociétés ou entreprises dans lesquels le parti ou groupement détient la moitié du capital social ou des sièges de l'organe d'administration ou exerce un pouvoir prépondérant de décision ou de gestion.

<sup>2</sup> Le principe d'image fidèle est prévu à l'article L.123-14 du code de commerce : « *les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise...* »





**ANNEXE 12** –AVIS 2011-21 DU 28 NOVEMBRE 2011 RELATIF À L'EXERCICE DE LA MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES DANS LES PARTIS ET GROUPEMENTS POLITIQUES

*Avis du H3C*

En dehors de l'article L 820-1 du code de commerce qui rend applicable l'article L 823-9 du code de commerce aux partis et groupements politiques, l'article 14 du code de déontologie de la profession dispose que « le commissaire aux comptes accomplit sa mission en respectant les normes d'exercice professionnel ».

Il faut donc déduire de ces textes que l'ensemble des normes d'exercice professionnel, trouvent à s'appliquer aux commissaires aux comptes des partis et groupements politiques, y compris les normes relatives au « rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » et à la « justification des appréciations », dans la limite, bien évidemment, des obligations pesant sur ces organismes.

En résumé, il résulte de cette analyse que :

- la certification des « comptes d'ensemble » des partis et groupements politiques doit être réalisée en référence à l'avis n° 95-02 du Conseil national de la comptabilité. Aussi, dès lors qu'il est retenu que ce référentiel comptable n'intègre pas le principe d'image fidèle, l'opinion du commissaire aux comptes ne pourra pas être exprimée en référence à ce principe. Elle sera formulée en termes de conformité des comptes, dans tous leurs aspects significatifs, avec le référentiel défini par l'avis n° 95-02 du Conseil national de la comptabilité et pourra utilement faire référence, en particulier, au respect par les comptes du principe de sincérité, qui implique que les informations comptables donnent à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations.

- l'établissement d'un rapport de gestion n'étant pas prévu par les textes régissant les partis et groupements politiques, l'article L 823-10 ne trouve pas à s'appliquer, sauf dans le cas où un tel rapport serait volontairement établi par un parti ou un groupement politique. Le Haut Conseil rappelle toutefois qu'au-delà des obligations posées par le Titre II du Livre VIII du code de commerce, les commissaires aux comptes des partis et groupements politiques devront respecter les autres obligations qui pourraient être prévues par les textes régissant ces entités.

- l'ensemble des normes d'exercice professionnel sont applicables aux commissaires aux comptes des partis et groupements politiques. En conséquence, le Haut Conseil estime qu'il n'y a pas lieu d'établir une norme d'exercice professionnel relative à la mission des commissaires aux comptes dans les partis et groupements politiques. En revanche, il considère qu'il serait opportun qu'un avis technique soit élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en vue, d'une part, d'explicitier les risques propres aux partis et groupements politiques et, d'autre part, de présenter les diligences appropriées qui en résultent pour les commissaires aux comptes qui contrôlent ce type d'organismes.

*Christine THIN*

*Présidente*

le 9 février 2012

Avis 2012-01

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R.821-6 du code de commerce  
sur la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes***

**Introduction**

L'article L. 823-2 du code de commerce prévoit que « *Les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes* ».

Conformément aux dispositions de l'article L. 823-15 du code de commerce lorsque les comptes d'une entité sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ces derniers « *se livrent ensemble à l'examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel* ».

Cette norme homologuée par arrêté du 21 juin 2011 et « *relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* » définit les principes qui régissent l'exercice collégial de l'audit des comptes. Elle prévoit notamment :

- en son paragraphe 07, que « *la répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères :*
  - *quantitatifs, tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ; et*
  - *qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit.* »
- en son paragraphe 08, que « *cette répartition est modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat de manière concertée entre les commissaires aux comptes.* »

Le Haut Conseil a été informé par l'Autorité des Marchés Financiers, par l'Autorité de Contrôle Prudentiel et par des commissaires aux comptes de situations qui soulèvent des interrogations sur le caractère équilibré de la répartition des travaux effectuée au titre des interventions réalisées par les commissaires aux comptes.

Il a en outre rencontré, à l'occasion des contrôles périodiques des commissaires aux comptes, des situations qui posent la même question.

Le Haut Conseil considère que le co-commissariat aux comptes permet d'accroître la qualité de l'audit en instituant un double regard sur les comptes. Ce double regard n'est effectif que dans la mesure où les obligations posées par la norme en matière d'équilibre et de modification régulière des travaux sont satisfaites.

**ANNEXE 13** – AVIS 2012-01 DU 9 FÉVRIER 2012 SUR LA RÉPARTITION DES TRAVAUX ENTRE CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES

H3C – Avis 2012-01

En vue de clarifier ces obligations, le Haut Conseil estime utile d'émettre le présent avis. Il y précise :

- les principes applicables en matière d'appréciation de la répartition des travaux (I) ;
- la nature des interventions et travaux devant donner lieu à une répartition équilibrée et régulièrement modifiée entre les commissaires aux comptes (II) ;
- les critères qualitatifs susceptibles de justifier une répartition inégale des travaux (III).

Est en outre présentée, à titre indicatif, une typologie de répartitions des travaux permettant d'apprécier, à partir de critères quantitatifs, leur caractère *a priori* équilibré ou non (IV).

**Avis du Haut Conseil**

**I. Principes applicables en matière d'appréciation de la répartition des travaux**

En application de la norme d'exercice professionnel « *relative à l'audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes* », certains travaux ne peuvent pas être répartis et doivent être mis en œuvre, ensemble ou séparément, selon le cas, par chacun des commissaires aux comptes. Il en est ainsi :

- de la prise de connaissance de l'entité, de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes et de la détermination des seuils de signification ;
- du processus de répartition des travaux ;
- de la revue des travaux réalisés par les autres commissaires aux comptes ;
- des procédures analytiques permettant la revue de la cohérence d'ensemble des comptes ;
- de la vérification de la sincérité et de la concordance avec les comptes des documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
- des communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et avec la direction de l'entité.

Le Haut Conseil estime que le volume d'heures consacré par chacun des commissaires aux comptes à la mise en œuvre de ces travaux devrait être sensiblement équivalent.

Il rappelle en outre que la revue croisée des travaux réalisés par les commissaires aux comptes constitue le corollaire de la répartition. Cette revue est indispensable et doit permettre à chaque commissaire aux comptes d'apprécier si les conclusions auxquelles les autres commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes.

S'agissant des travaux à répartir, quatre principes doivent être observés.

**I.1. Les critères quantitatifs permettant d'apprécier le caractère équilibré de la répartition des travaux sont les volumes horaires et le montant des honoraires**

La norme d'exercice professionnel « *relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* » précise que le caractère équilibré de la répartition des travaux est apprécié au moyen de critères quantitatifs tel que le « *volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation des travaux* ».

Le Haut Conseil estime que le montant des honoraires alloués aux commissaires aux comptes constitue, à côté du volume d'heures, un critère quantitatif à prendre en compte dans la mesure où il reflète normalement le poids relatif des travaux réalisés par chacun d'eux.

***1.2. La répartition du nombre d'heures et du montant des honoraires ne doit pas être disproportionnée ni conduire à une répartition déséquilibrée des travaux***

La norme d'exercice professionnel « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » n'impose pas une égalité des volumes d'heures et du montant des honoraires affectés à chaque commissaire aux comptes.

En revanche, il ressort des dispositions de cette norme que :

- le volume horaire affecté à l'un des commissaires aux comptes ne doit pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes.

Une répartition du volume horaire est disproportionnée lorsque l'inégalité du nombre d'heures est telle que l'un des co-commissaires aux comptes n'est pas en mesure de mettre en œuvre les travaux nécessaires à l'exercice de sa mission, et ce quels que soient les critères qualitatifs pouvant exister par ailleurs.

Le Haut Conseil estime que l'interdiction de disproportion prévue expressément par la norme en matière de volumes horaires doit également s'appliquer à la répartition des montants d'honoraires.

- la répartition des travaux ne doit pas être déséquilibrée.

Une répartition des travaux est déséquilibrée lorsque, d'un point de vue à la fois quantitatif et qualitatif, elle ne permet pas à l'un des co-commissaires aux comptes de mettre en œuvre les travaux nécessaires à l'exercice de sa mission.

Il résulte de l'ensemble de ces éléments qu'une répartition inégale des heures ou des honoraires :

- en cas de disproportion, induit toujours une répartition déséquilibrée des travaux ;
- en l'absence de disproportion, peut se concilier avec une répartition équilibrée des travaux si la prise en compte de critères qualitatifs permet de justifier cette inégalité.

Le Haut Conseil observe également que l'égalité dans la répartition n'implique pas nécessairement que celle-ci est équilibrée : l'analyse qualitative peut dans certains cas mettre en évidence qu'une répartition égale en nombre d'heures et/ou en montant d'honoraires est en réalité déséquilibrée<sup>1</sup>.

***1.3. La répartition des travaux doit être régulièrement modifiée***

La modification régulière de la répartition des travaux prévue au paragraphe 08 de la norme « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » constitue, pour le Haut Conseil, une condition essentielle pour que l'exercice de la mission par plusieurs commissaires aux comptes permette la mise en œuvre effective d'un double regard sur les comptes. Elle permet également à chacun des commissaires aux comptes d'approfondir sa compréhension des éléments contrôlés.

<sup>1</sup> Ainsi une répartition égale des heures ne pourrait-elle pas compenser une différence marquée d'expérience et de compétence entre les équipes d'audit mises en place par deux commissaires aux comptes.



b) Font partie des travaux à répartir les travaux relatifs aux entités qui entrent dans le périmètre de consolidation lorsqu'ils sont mis en œuvre par les co-commissaires de l'entité consolidante pour contrôler les comptes consolidés.

L'article L. 823-9 du code de commerce prévoit que « la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités ».

La norme d'exercice professionnel « relative aux principes applicables à l'audit des comptes consolidés » prévoit l'implication des commissaires aux comptes de la société consolidante dans la définition des travaux à mener dans les entités comprises dans le périmètre de consolidation. Elle définit notamment les critères à partir desquels les commissaires aux comptes doivent évaluer la possibilité de s'appuyer, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, sur les travaux et les conclusions des professionnels chargés du contrôle de ces entités. Elle prévoit que, si les commissaires aux comptes estiment qu'ils ne peuvent utiliser les travaux réalisés par ces professionnels, ils adaptent leur niveau d'implication dans les travaux requis et, si besoin, réalisent eux-mêmes ces travaux. Elle précise enfin que, si les commissaires aux comptes estiment insuffisants les travaux accomplis au niveau de ces entités, ils conçoivent les procédures complémentaires à mettre en œuvre par les professionnels chargés du contrôle des comptes de ces entités ou par eux mêmes.

Les travaux ainsi réalisés constituent des procédures d'audit devant faire l'objet, en application de la norme « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », d'une répartition équilibrée et régulièrement modifiée.

c) Dans le cas particulier d'un collègue de commissaires aux comptes intervenant dans une entité consolidée par un groupe, ne sont pas à prendre en compte dans les travaux à répartir ceux qui sont uniquement requis par la certification des comptes de la société-mère.

Ainsi, les commissaires aux comptes d'une entité comprise dans un périmètre de consolidation peuvent être amenés à réaliser des travaux à la demande des professionnels en charge du contrôle des comptes de l'entité consolidante<sup>3</sup>.

Le Haut Conseil estime que ces travaux ne doivent pas être pris en compte dans les travaux à répartir entre les co-commissaires de l'entité consolidée par le groupe dès lors qu'ils ne correspondent pas à des travaux à mettre en œuvre dans le cadre de la certification des comptes de cette entité.

## **II.2. Autres interventions prévues par la loi ou le règlement**

Selon le paragraphe 01 de la norme « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », les commissaires aux comptes, constituent l'organe de contrôle légal des comptes de l'entité et exercent leur mission de façon collégiale.

Ce mode d'exercice s'applique à l'ensemble des interventions prévues par la loi ou le règlement.

<sup>3</sup> Par exemple travaux mis en œuvre par les commissaires aux comptes d'une filiale française qui établit une sous-consolidation à la demande des auditeurs d'une société-mère américaine.

**ANNEXE 13** – AVIS 2012-01 DU 9 FÉVRIER 2012 SUR LA RÉPARTITION DES TRAVAUX ENTRE CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES

H3C – Avis 2012-01

Le Haut Conseil considère que :

*II.2.1 Ces interventions doivent être réalisées par tous les commissaires aux comptes et faire l'objet d'une répartition équilibrée et régulièrement modifiée dès lors qu'elles nécessitent un nombre d'heures significatif.*

Tel est le cas lorsque le commissaire aux comptes d'une entité réalise l'examen limité des comptes semestriels prévu par les articles L. 232-7 du code de commerce et L. 451-1-2 III du code monétaire et financier.

*II.2.2 Il peut être admis que les autres interventions soient mises en œuvre par un seul des commissaires aux comptes, le ou les autres commissaires assurant la revue des travaux.*

On constate que leur répartition est fréquemment intégrée dans celle des travaux de certification des comptes annuels.

Cette pratique est acceptable pour le Haut Conseil dès lors qu'elle s'accompagne d'une modification régulière de la répartition des travaux<sup>4</sup> et préserve la capacité de chaque commissaire aux comptes d'exercer pleinement sa mission.

**II.3. Diligences directement liées à la mission**

Le Haut Conseil relève que les normes d'exercice professionnel relatives aux prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes prévoient que certaines de ces prestations peuvent être réalisées par un seul des co-commissaires aux comptes. Il considère que ce principe doit être retenu pour déterminer les règles applicables à ce type d'interventions en matière de répartition des travaux.

- Les interventions entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission et pouvant être réalisées par un seul commissaire aux comptes ne sont pas à répartir.
- Les interventions entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission et nécessitant l'intervention obligatoire de tous les commissaires aux comptes sont à répartir entre les co-commissaires aux comptes. Le Haut Conseil estime que l'équilibre de la répartition de ces interventions doit donner lieu à une appréciation distincte.

**III. Critères qualitatifs susceptibles de justifier une répartition inégale des heures de travail et du montant des honoraires**

Le Haut Conseil estime utile de se prononcer sur la légitimité des principaux critères qualitatifs dont il a pu être fait état pour justifier d'une inégalité de la répartition des travaux. Il appartient aux commissaires aux comptes d'en tirer les conséquences appropriées en matière d'acceptation ou de maintien de la mission et de répartition des travaux.

Au vu des situations dont il a eu à connaître, le Haut Conseil a identifié six arguments fréquemment avancés par les commissaires aux comptes pour justifier du caractère équilibré de la répartition des travaux en dépit d'une répartition inégale.

<sup>4</sup> Pour ceux de ces travaux qui présentent un caractère récurrent.

### **III.1. Critères qualitatifs ne permettant pas de justifier une répartition inégale des travaux**

#### **III.1.1 Politique dite de l'« auditeur unique »**

Des situations ont été rencontrées dans lesquelles est appliquée une politique dite de l'« auditeur unique ». Cette politique procède du souci de disposer d'un interlocuteur unique et d'harmoniser les méthodes d'audit au sein du groupe en limitant au maximum la quote-part de travail allouée aux autres contrôleurs légaux des comptes.

La politique de l'« auditeur unique » ne peut pas être prise en compte pour justifier une répartition inégale du volume d'heures de travail attribuées à chacun des commissaires aux comptes ou du montant de leurs honoraires, cette politique ayant pour conséquences :

- l'attribution aux autres commissaires d'un volume d'heures de travail ou d'un montant d'honoraires insuffisant pour réaliser les travaux nécessaires à l'exercice de leur mission, notamment ceux qui sont à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes ;
- l'impossibilité de communiquer avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et avec la direction de l'entité ;
- l'impossibilité de modifier régulièrement la répartition des travaux.

#### **III.1.2 Insuffisance de ressources humaines chez l'un des co-commissaires aux comptes**

Le commissaire aux comptes doit, en application des dispositions de l'article 15 du code de déontologie, disposer des moyens lui permettant d'assurer « l'adéquation à l'ampleur de la mission à accomplir des ressources humaines ».

Par conséquent, une insuffisance structurelle de ressources humaines de l'un des commissaires aux comptes ne saurait justifier une répartition inégale du volume des heures de travail ou du montant des honoraires.

#### **III.1.3 Insuffisance de compétence de l'un des commissaires aux comptes**

L'article 7, al. 1, du code de déontologie dispose que « le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions ».

D'autre part, la norme d'exercice professionnel « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » prévoit que « chaque co-commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes » et que la « répartition [des travaux] est modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat ».

Il s'ensuit qu'une compétence insuffisante de l'un des commissaires aux comptes dans un domaine relevant des connaissances requises pour l'exercice de sa mission dans une entité, telle qu'une méconnaissance du référentiel comptable appliqué par l'entité ou du secteur bancaire pour l'audit des comptes d'un établissement de crédit, ne saurait justifier une répartition inégale des heures de travail ou du montant des honoraires.

### **III.2. Critères qualitatifs pouvant justifier une répartition inégale des travaux**

#### **III.2.1 Expertise spécifique de l'un des co-commissaires aux comptes ou d'un membre de son réseau dans le cas d'entités exerçant des activités particulières ou traitant d'opérations complexes**

L'article 7, al. 3, du code de déontologie prévoit que « lorsqu'il n'a pas les connaissances requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de la mission, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis. ».



**ANNEXE 13** – AVIS 2012-01 DU 9 FÉVRIER 2012 SUR LA RÉPARTITION DES TRAVAUX ENTRE CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES

H3C – Avis 2012-01

La norme d'exercice professionnel « relative à l'intervention d'un expert » définit celui-ci comme la « personne physique ou morale possédant une qualification et une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit ».

Le Haut Conseil estime que la compétence spécifique de l'un des commissaires aux comptes relevant de l'expertise ainsi définie - et non des compétences requises pour l'exercice de la mission - est de nature à justifier qu'il réalise seul certains travaux sans que ceux-ci soient à prendre en compte dans la base des travaux à répartir.

Il pourrait en être ainsi de la vérification de montants relevant de méthodes ou techniques spécifiques, telle que l'évaluation actuarielle des engagements de retraite.

Le Haut Conseil considère toutefois que ces travaux ne doivent pas présenter un caractère prépondérant par rapport aux autres travaux requis par l'exercice de la mission.

#### *III.2.2 Organisation spécifique du système comptable et financier de l'entité contrôlée*

Le Haut Conseil considère qu'une inégalité de la répartition des heures de travail ou du montant des honoraires résultant de la prise en compte de l'organisation par pôle, métier ou zone territoriale du système comptable et financier de l'entité peut être envisagée. Il précise cependant que cette répartition ne doit pas conduire à une répartition déséquilibrée des travaux, qui consisterait par exemple à attribuer à l'un des co-commissaires aux comptes la réalisation de l'essentiel des travaux d'audit et à limiter l'intervention des autres commissaires à leur seule revue. Il rappelle également que la répartition des travaux doit préserver la capacité de chaque commissaire aux comptes à fonder son jugement sur les comptes et qu'elle doit être régulièrement modifiée au cours du mandat.

#### *III.2.3 Position prépondérante de l'un des co-commissaires aux comptes dans la certification des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation*

Dès lors que l'un des commissaires aux comptes de l'entité qui établit des comptes consolidés est également le commissaire aux comptes des entités importantes comprises dans le périmètre de consolidation, ce dernier bénéficie d'une meilleure connaissance de l'ensemble consolidé.

Le Haut Conseil estime que cette situation peut être prise en compte pour introduire une certaine souplesse dans la répartition quantitative des travaux. Elle peut, selon les cas, conduire à une répartition :

- favorisant les commissaires aux comptes non prépondérants en vue de renforcer le double regard sur les comptes ;
- favorisant le commissaire aux comptes prépondérant, qui pourrait se voir confier un rôle principal dans la revue des travaux de retraitement de consolidation des comptes de ces entités afin de mettre à profit sa meilleure connaissance de l'ensemble consolidé.

Le Haut Conseil précise toutefois que dans cette seconde hypothèse la répartition retenue doit préserver la capacité de chaque commissaire aux comptes à fonder son jugement sur les comptes. Ainsi ne serait pas acceptable une situation dans laquelle l'un des co-commissaires de l'entité consolidante prendrait en charge l'ensemble des travaux relatifs aux entités comprises dans le périmètre de consolidation en excipant d'une position dominante dans la certification des comptes de ces entités. En outre, la détention par l'un des commissaires aux comptes de l'entité consolidante de mandats dans les entités comprises dans l'ensemble consolidé ne doit pas faire obstacle à la modification régulière de la répartition des travaux.

#### **IV. Typologie de répartitions des travaux établie sur la base de critères quantitatifs**

En application des principes définis au paragraphe II, le Haut Conseil précise que l'appréciation du caractère équilibré de la répartition des travaux doit être effectuée distinctement pour :

- la certification des comptes consolidés ;
- la certification des comptes annuels et les interventions légales qui ne requièrent pas un volume de travaux significatif ;
- les interventions légales qui requièrent un volume de travaux significatif ;
- les travaux entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission qui requièrent l'intervention de tous les commissaires aux comptes.

Dans le cadre ainsi tracé, le Haut Conseil estime possible, pour un collège constitué de deux commissaires aux comptes, de retenir la typologie qui suit en vue de déterminer le caractère *a priori* équilibré ou non de la répartition des travaux :

- une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes et du montant des honoraires qui reste dans la limite d'un rapport 60%-40% induit une présomption simple de répartition équilibrée des travaux ;
- une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes et/ou du montant des honoraires qui excède le rapport 60%-40%, mais sans que soit dépassé le rapport 70%-30%, n'induit pas de présomption quant au caractère équilibré ou non de la répartition des travaux<sup>5</sup>.
- une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes et/ou du montant des honoraires qui excède le rapport 70%-30%, mais sans atteindre la limite 90%-10%, induit une présomption simple de répartition déséquilibrée des travaux, qui peut dans certains cas être combattue par la prise en compte de critères qualitatifs ; cette situation devrait cependant, pour respecter l'esprit de la norme « relative à l'audit réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », conduire rapidement à un rééquilibrage de la répartition des travaux ;
- une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes ou du montant des honoraires atteignant ou excédant le rapport 90%-10%, induit une disproportion et donc nécessairement une répartition déséquilibrée des travaux.

Cette approche doit être complétée par la prise en compte de critères qualitatifs.

**Christine THIN**

**Présidente**

<sup>5</sup> L'absence de présomption rend d'autant plus nécessaire l'explicitation de l'inégalité de la répartition.

## ANNEXE 14 – LISTE DES MEMBRES DE L'EGA OB

MEMBER STATE	NAME OF THE PUBLIC OVERSIGHT AUTHORITY(-IES)
Austria	Austrian Auditors Supervisory Authority, ASA
Belgium	Chambre de renvoi et de mise en état (CRME/KV I)
Bulgaria	Commission for Public Oversight of Statutory Auditors (CPOSA)
Cyprus	Ministry of Commerce, Industry & Tourism
Czech Republic	Audit Public Oversight Council of the Czech Republic
Denmark	Danish Commerce and Companies Agency (EOGS)
Estonia	Auditors Activities Oversight Council (AAOC)
Finland	The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland (AB3C)
France	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)
Germany	Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) – Auditor Oversight Commission (AOC)
Greece	Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board (ELTE)
Hungary	Hungarian Auditors' Public Oversight Committee (APOC)
Iceland	Endurskoðendaráð
Ireland	Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (IAASA)
Italy	Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB)
Latvia	Financial and Capital Market Commission
Lithuania	The Authority of Audit and Accounting (VSI Audito ir apskaitos tarnyba)
Luxembourg	Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)
Malta	The Accountancy Board of Malta
Netherlands	Autoriteit Financiële Markten (AFM) – the Netherlands Authority for the Financial Markets (AFM)
Norway	Finanstilsynet (The Financial Supervisory Authority of Norway)
Portugal	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) - Portuguese Auditing Oversight Board
Poland	Polish Audit Oversight Commission
Romania	Council for the Public Oversight of the Activity of Statutory Audit of Romania (CSPAAS)
Slovakia	Úrad pre dohľad nad výkonom auditu (Auditing Oversight Authority - UDVA)
Slovenia	Agencija Republike Slovenije za javni nadzor nad revidiranjem (Agency for Public Oversight of Auditing)
Spain	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)
Sweden	Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden)
United Kingdom	Financial Reporting Council (FRC) – Professional Oversight Board

## ANNEXE 15 – LISTE DES MEMBRES DE L'IFIAR

ABU DHABI	Abu Dhabi Accountability Authority (ADAA)
ALBANIE	Public Oversight Board of Albania (POB)
AFRIQUE DU SUD	Independent Regulatory Board on Auditors (IRBA)
ALLEMAGNE	AbschlussPrüferAufsichtskommission (Auditor Oversight Commission - AOC)
AUSTRALIE	Australian Securities & Investments Commission (ASIC)
AUTRICHE	Austrian Audit Quality Control Oversight Board
BELGIQUE	Chambre de renvoi et de mise en état (CRME)
BRESIL	Comissão de Valores Mobiliários (CVM)
BULGARIE	Commission for Public Oversight of Statutory Auditors
CANADA	Canadian Public Accountability Board (CPAB)
CHINE TAIPEI (TAIWAN)	Financial Supervisory Commission (FSC)
COREE	Financial Supervisory Service (FSS)
CROATIE	Audit Public Oversight Committee (APOC)
DANEMARK	Danish Commerce and Companies Agency (DCCA)
DUBAI	Dubai Financial Services Authority (DFSA)
EGYPTE	Auditors Oversight Unit, Capital Markets Authority (CMA)
ESPAGNE	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)
ETATS UNIS	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
FINLANDE	Auditing Board of the Central Chamber of Commerce (AB3C)
FRANCE	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)
GIBRALTAR	Financial Services Commission (FSC)
GRÈCE	Hellenic Accounting and Auditing Oversight Board (AAOB)
HONGRIE	Auditors' Public Oversight Committee (APOC)
IRLANDE	Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (IAASA)
ITALIE	Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB)
JAPON	Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB)
LITHUANIE	Authority of Audit and Accounting of Lithuania
LUXEMBOURG	Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)
MALAISIE	Audit Oversight Board (AOB)
MALTE	The Accountancy Board of Malta
MAURICE	Financial Reporting Council (FRC)
NORVEGE	Financial Supervisory Authority of Norway (KreditTilsynet)
PAYS BAS	Autoriteit Financiële Markten (AFM)
POLOGNE	Auditor Oversight Commission of Poland
PORTUGA	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA)
ROYAUME UNI	Financial Reporting Council (FRC)
SINGAPOUR	Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)
SLOVAQUIE	Úrad pre dohľad nad výkonom auditu (Auditing Oversight Authority - UDVA)
SRI LANKA	Sri Lanka Accounting and Auditing Standards Monitoring Board
SUEDE	Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden)
SUISSE	Federal Audit Oversight Authority (FAOA)
THAÏLANDE	Securities and Exchange Commission
TURQUIE	Capital Markets Board

# H3C



Haut Conseil du commissariat aux comptes  
10, rue Auber  
75009 Paris  
[www.h3c.org](http://www.h3c.org)

Conception/Réalisation : All Write  
Impression : Edgar Imprimerie  
Crédit photo : C. Montagné (pages 14, 15 et 17)

#### Conditions générales d'utilisation

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle, des pages publiées dans le présent ouvrage, faite sans l'autorisation de l'éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (3, rue Hautefeuille - 75006 Paris), est illicite et constitue une contrefaçon. Seules sont autorisées, d'une part, les reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, et, d'autre part, les analyses et courtes citations justifiées par le caractère scientifique ou d'information de l'œuvre dans laquelle elles sont incorporées (loi du 1<sup>er</sup> juillet 1992 - art. L122-4 et L.122-5 et code pénal art.425).



H3C

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

10, rue Auber - 75009 Paris  
[www.h3c.org](http://www.h3c.org)