

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.821-1 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 GENERAUX EN MATIERE D'AUTOREVISION

II. AUTOREVISION LORS DE L'ACCEPTATION DU MANDAT

Arbre de décision

Démarche commentée

III. AUTOREVISION 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

personnels, professionnels ou financiers) qu'il convient d'appréhender en complément de la prise en compte du risque d'autorévision.

I. DEFINITIONS ET PRINCIPES GENERAUX EN MATIERE D'AUTOREVISION

Le code de déontologie mentionne l'autorévision aux articles 11, 20 et 29. Il doit également être tenu compte des articles 10, 12, 15, 23, 24 et 25 (voir annexe 1).

La démarche du commissaire aux comptes est fondée sur deux définitions issues de la lecture du code de déontologie.

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.

Le commissaire aux comptes doit retenir ces principes lorsqu'il identifie une situation d'autorévision et le risque d'autorévision susceptible d'en résulter :

- préalablement à l'acceptation d'un mandat de commissariat aux comptes (II) ;
- tout au long de la mission (III).

Dans chacune de ces deux situations la démarche est présentée sous forme d'un arbre de décision complété de commentaires détaillés.

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.

- **Démarche commentée**

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

Etape 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 *ès qualités* de commissaire aux comptes¹ 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.

¹ 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.

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 consolidation² ou de combinaison³ 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.

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

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

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 ;

- 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 :

- 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.**

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 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).

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.

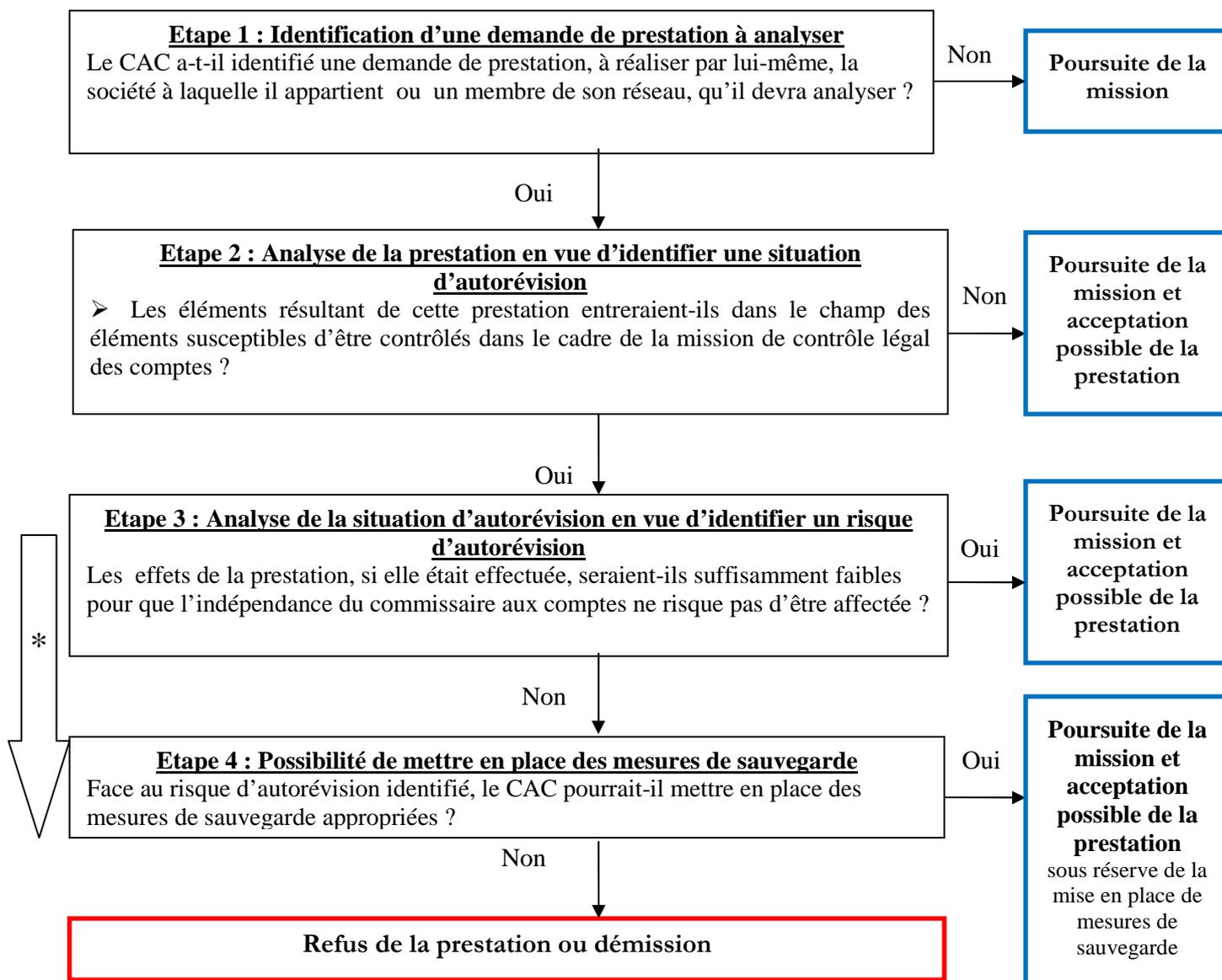
Conclusion

- 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**.

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).

- **Démarche commentée**

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

Etape 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 *ès qualités* de commissaire aux comptes⁴ 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 ;

⁴ 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.

- 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 consolidation⁵ ou de combinaison⁶ 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.

⁵ Périmètre de consolidation tel que défini par l'article L. 233-16 du Code de commerce.

⁶ Au sens de la section VI du règlement CRC 99-02 introduit par le règlement CRC n°2002-12.

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.

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 ;

- 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.**

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 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.

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.**

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 cabinets⁷...) 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.

⁷ Sur le rapprochement de cabinet voir l'avis H3C du 17 février 2011.

ANNEXE 1 – EXTRAITS DES TEXTES DE REFERENCE

CODE DE DEONTOLOGIE

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'auto-révision 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 ».

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 ;

7° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique de nature à avoir une influence sur la structure ou le fonctionnement de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;

8° La défense des intérêts des dirigeants ou l'intervention pour leur compte dans le cadre de la négociation ou de la recherche de partenaires pour des opérations sur le capital ou de recherche de financement ;

9° La représentation des personnes mentionnées à l'alinéa premier et de leurs dirigeants devant toute juridiction ou la participation, en tant qu'expert, à un contentieux dans lequel ces personnes ou entités seraient impliquées ;

10° La prise en charge totale ou partielle d'une prestation d'externalisation dans les cas mentionnés ci-dessus.

En cas de fourniture de l'une de ces prestations, le commissaire aux comptes procède à l'analyse de la situation et des risques qui y sont attachés et prend, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appropriées. Il ne peut poursuivre sa mission que s'il est en mesure de justifier que la prestation n'affecte pas son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.

En cas de doute, le commissaire aux comptes ou la personne dont les comptes sont certifiés saisit pour avis le Haut Conseil du commissariat aux comptes. »

Article 25 - Organisation spécifique du commissaire aux comptes membre d'un réseau pluridisciplinaire « *Lorsqu'un commissaire aux comptes appartient à un réseau dont les membres assurent des missions autres que le commissariat aux comptes, il doit mettre en place une organisation lui permettant 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, ainsi qu'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.*

Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques qui lui sont attachés et qu'il a pris toutes mesures de sauvegarde appropriées conformément aux articles 11 et 12 ».

Article 29 - Liens professionnels « I. - Révèle un lien professionnel toute situation qui établit entre le commissaire aux comptes et la personne ou entité dont il certifie les comptes un intérêt commercial ou financier commun en dehors des opérations courantes conclues aux conditions habituelles de marché.

II. - Liens professionnels concomitants :

Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien professionnel entre, d'une part, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou ses dirigeants et, d'autre part :

a) *Le commissaire aux comptes ;*

b) *Les membres de l'équipe chargés de la mission de contrôle légal ;*

c) *La société à laquelle appartient ce commissaire aux comptes ;*

- 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. »

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 ;

3° 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. (1)

III. - 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 décisions résultent de leur accord.

IV. - L'influence notable sur la gestion et la politique financière d'une entreprise est présumée lorsqu'une société dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de cette entreprise.

Article L.823-19 - *Au sein des personnes et entités dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé, ainsi que dans les établissements de crédit mentionnés à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier, les entreprises d'assurances et de réassurances, les mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité et les institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale, un comité spécialisé agissant sous la responsabilité, selon le cas, de l'organe chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance assure le suivi des questions relatives à l'élaboration et au contrôle des informations comptables et financières.*

La composition de ce comité est fixée, selon le cas, par l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance. Le comité ne peut comprendre que des membres de l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance en fonctions dans la société, à l'exclusion de ceux exerçant des fonctions de direction. Un membre au moins du comité doit présenter des compétences particulières en matière financière ou comptable et être indépendant au regard de critères précisés et rendus publics par l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance.

Sans préjudice des compétences des organes chargés de l'administration, de la direction et de la surveillance, ce comité est notamment chargé d'assurer le suivi :

- a) Du processus d'élaboration de l'information financière ;*
- b) De l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques ;*
- c) Du contrôle légal des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés par les commissaires aux comptes ;*
- d) De l'indépendance des commissaires aux comptes.*

Il émet une recommandation sur les commissaires aux comptes proposés à la désignation par l'assemblée générale ou l'organe exerçant une fonction analogue.

Il rend compte régulièrement à l'organe collégial chargé de l'administration ou à l'organe de surveillance de l'exercice de ses missions et l'informe sans délai de toute difficulté rencontrée.

EXTRAITS DE LA SECTION VI DU REGLEMENT CRC 99-02 INTRODUIT PAR LE REGLEMENT N°2002-12 DU CRC)

(...)

61 – Périmètre de combinaison

Le périmètre de combinaison est constitué par l'ensemble des entités qui sont soit combinées entre elles, soit consolidées par l'une ou plusieurs des entités combinées. Les entités à retenir en vue de l'établissement des comptes combinés sont :

a) *les entités constitutives d'un ensemble de tête, liées entre elles par un lien de combinaison :*

- *entités, quelle que soit leur activité, ayant entre elles des liens tels que définis ci-dessous et étant convenues, dans les conditions énoncées au § 611, d'établir des comptes de groupe ;*
- *entités, quelle que soit leur activité, ayant entre elles des liens tels que définis ci-dessous et faisant l'objet d'un contrôle de droit ou de fait, direct ou indirect, par une ou conjointement par plusieurs entités incluses dans le périmètre de combinaison.*

Ce lien de combinaison résulte du fait que deux ou plusieurs entités ont, en vertu de relations suffisamment proches (affectio familiae) ou d'un accord entre elles, soit une direction commune, soit des services communs assez étendus pour engendrer un comportement social, commercial, technique ou financier commun. La simple poursuite d'objectifs communs, notamment moraux ou sociaux voire économiques, ne suffit pas à présumer ce lien.

Les critères déterminants du choix du groupe auquel l'entité doit être rattachée sont l'accord des entités entre elles et l'importance et la durabilité du lien qui sont appréciées en fonction du centre réel de décision (direction et réseau de distribution) et du niveau d'autonomie de l'entité c'est-à-dire de la capacité de l'entité à rompre ce lien unilatéralement et sans compromettre la continuité de son exploitation.

Par ailleurs, un périmètre de combinaison ne peut reconnaître simultanément plusieurs centres de décision. En conséquence, une même entité ne peut appartenir à deux combinaisons différentes et ne doit donc pas signer plus d'une convention telle que prévue au § 610⁴.

b) *les entreprises consolidées par une (ou plusieurs) entreprise(s) comprise(s) dans le périmètre de combinaison pour l'une des raisons suivantes :*

- *contrôlées de manière exclusive au sens du § 1002⁵ par une (ou plusieurs) entité(s)*

⁴ **610 – Entité combinante**

L'entité combinante est l'entité chargée d'établir les comptes combinés. Sa désignation, parmi les entités de l'ensemble de tête de combinaison, fait l'objet d'une convention écrite entre toutes les entités constitutives de cet ensemble de tête.

A défaut d'accord conventionnel et sauf application d'une disposition légale, aucune combinaison n'est établie.

La faculté d'établir des comptes combinés est indépendante de l'obligation d'établir des comptes consolidés en cas d'existence d'un groupe consolidé au sein du périmètre de combinaison, sauf obligations ou dérogations législatives ou réglementaires spécifiques.

⁵ **1002 - Entreprises sous contrôle exclusif (Règlement n°2004-03 du CRC)**

- comprise(s) dans le périmètre de combinaison ;*
- *contrôlées conjointement au sens du § 1003⁶ par une (ou plusieurs) entité(s) comprise(s) dans le périmètre de combinaison ;*
- *sous influence notable au sens du § 1004⁷ 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 minoritaires 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 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

Annexe 2 – Exemples de situations

I. AUTOREVISION LORS DE L'ACCEPTATION DU MANDAT

| Examen du contrôle interne, lié à l'information comptable et financière- Prestation réalisée pour l'entité par le CAC pressenti | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | Exemple 1 Pas de situation d'autorévision En bleu les écarts entre les situations 1 et 2 | Exemple 2 Situation d'autorévision Pas de risque d'autorévision En bleu les écarts entre les situations 1 et 2 En rouge les écarts entre les situations 2 et 3 | Exemple 3 Situation d'autorévision Risque d'autorévision Possibilité de mise en œuvre de mesures de sauvegarde En rouge les écarts entre les situations 2 et 3 En violet les écarts entre les situations 3 et 4 | Exemple 4 Situation d'autorévision Risque d'autorévision Impossibilité de mise en œuvre de mesures de sauvegarde En violet les écarts entre les situations 3 et 4 |
| Détail de la prestation | <p><i>Information relative à la nature des travaux</i> Pour ce qui concerne les comptes clients :</p> <ul style="list-style-type: none"> prise de connaissance de l'organisation des services comptables et financiers et des procédures de contrôle interne de l'entité, constats sur les forces et faiblesses des procédures de contrôle interne de l'entité, établissement d'un document proposant des contrôles clés et des procédures associées à mettre en place. <p><i>Autres informations</i></p> <ul style="list-style-type: none"> La prestation a été réalisée en N-3 dans le but de permettre à l'entité d'améliorer, voire de refondre certaines procédures de contrôle interne, l'entité a mis en place les modifications à apporter aux contrôles clés et aux procédures de contrôle interne relatifs aux comptes clients proposées par le professionnel, | <p><i>Information relative à la nature des travaux</i> Pour ce qui concerne les comptes clients :</p> <ul style="list-style-type: none"> prise de connaissance de l'organisation des services comptables et financiers et des procédures de contrôle interne de l'entité, constats sur les forces et faiblesses des procédures de contrôle interne de l'entité, établissement d'un document proposant des contrôles clés et des procédures associées à mettre en place. <p><i>Autres informations</i></p> <ul style="list-style-type: none"> La prestation a été réalisée en N-1 dans le but de permettre à l'entité d'améliorer, voire de refondre certaines procédures de contrôle interne, l'entité a mis en place les modifications à apporter aux contrôles clés et aux procédures de contrôle interne relatifs aux comptes clients proposées par le professionnel, | <p><i>Information relative à la nature des travaux</i> Pour ce qui concerne les comptes clients :</p> <ul style="list-style-type: none"> prise de connaissance de l'organisation des services comptables et financiers et des procédures de contrôle interne de l'entité, constats sur les forces et faiblesses des procédures de contrôle interne de l'entité, établissement d'un document proposant des contrôles clés et des procédures associées à mettre en place. <p><i>Autres informations</i></p> <ul style="list-style-type: none"> La prestation a été réalisée en N-1 dans le but de permettre à l'entité d'améliorer, voire de refondre certaines procédures de contrôle interne, l'entité a mis en place les modifications à apporter aux contrôles clés et aux procédures de contrôle interne relatifs aux comptes clients proposées par le professionnel, | <p><i>Information relative à la nature des travaux</i> Pour ce qui concerne les comptes clients :</p> <ul style="list-style-type: none"> prise de connaissance de l'organisation des services comptables et financiers et des procédures de contrôle interne de l'entité, constats sur les forces et faiblesses des procédures de contrôle interne de l'entité, établissement d'un document proposant des contrôles clés et des procédures associées à mettre en place. <p><i>Autres informations</i></p> <ul style="list-style-type: none"> La prestation a été réalisée en N-1 dans le but de permettre à l'entité d'améliorer, voire de refondre certaines procédures de contrôle interne, l'entité a mis en place les modifications à apporter aux contrôles clés et aux procédures de contrôle interne relatifs aux comptes clients proposées par le professionnel, |

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

| | | | | |
|---|---|--|--|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> • En N-1, la procédure des comptes clients a été intégralement modifiée suite à un changement de logiciel, • Structurellement, le poste « comptes clients », en mouvement et en solde, est non significatif au regard des états financiers, • Le poste « compte client » est composé de quelques clients qui ne génèrent qu'un nombre limité de transactions par an, • Les comptes de l'exercice N-1 ont été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes en place, • Le CAC pressenti serait amené à certifier les comptes de l'entité pour les exercices N à N+5. L'entité n'a qu'un seul CAC. | <ul style="list-style-type: none"> • La procédure des comptes clients n'a pas été modifiée, • Structurellement, le poste « comptes clients », en mouvement et en solde, est non significatif au regard des états financiers, • Le poste « compte client » est composé de quelques clients qui ne génèrent qu'un nombre limité de transactions par an, • Les comptes de l'exercice N-1 ont été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes en place, • Le CAC pressenti 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. | <ul style="list-style-type: none"> • La procédure des comptes clients n'a pas été modifiée, • Structurellement le poste « comptes clients », en mouvement ou en solde, est significatif au regard des états financiers, • Le poste « compte client » est composé de quelques clients qui ne génèrent qu'un nombre limité de transactions par an, • Les comptes de l'exercice N-1 ont été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes en place, • Le CAC pressenti serait amené à certifier les comptes de l'entité pour les exercices N à N+5. L'entité n'a qu'un seul CAC. | <ul style="list-style-type: none"> • La procédure des comptes clients n'a pas été modifiée, • Structurellement le poste « comptes clients », en mouvement ou en solde, est significatif au regard des états financiers, • Le poste « compte client » est composé de nombreux clients qui génèrent un nombre très important de transactions par an, • Les comptes de l'exercice N-1 ont été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes en place, • Le CAC pressenti serait amené à certifier les comptes de l'entité pour les exercices N à N+5. L'entité n'a qu'un seul CAC. |
| Analyse de la prestation en vue d'identifier une situation d'autorévision | <p>Absence de situation d'autorévision</p> <p>Même si le commissaire aux comptes pressenti 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 poursuivent 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 constats et propositions ont évolué.</p> | <p>Présence d'une situation d'autorévision</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le commissaire aux comptes pressenti a participé à la définition des contrôles clés et des procédures de contrôle interne relatifs aux comptes clients. • 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. | <p>Présence d'une situation d'autorévision</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le commissaire aux comptes pressenti a participé à la définition des contrôles clés et des procédures de contrôle interne relatifs aux comptes clients. • 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. | <p>Présence d'une situation d'autorévision</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le commissaire aux comptes pressenti a participé à la définition des contrôles clés et des procédures de contrôle interne relatifs aux comptes clients. • 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. |
| Analyse de la situation d'autorévision en vue | NA | <p>Absence de risque d'autorévision</p> <p>Eléments « défavorables » :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la marge d'appréciation incluse dans la prestation était importante (prestation | <p>Présence d'un risque d'autorévision</p> <p>Eléments « défavorables » :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La marge d'appréciation incluse dans la prestation était importante | <p>Présence d'un risque d'autorévision</p> <p>Eléments « défavorables » :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La marge d'appréciation incluse dans la prestation était importante |

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

| | | | | |
|--|----|---|--|--|
| d'identifier un risque d'autorévision | | <p>subjective),</p> <ul style="list-style-type: none"> le niveau d'implication du professionnel qui a réalisé la prestation a été important puisqu'il a été jusqu'à proposer des modifications à apporter aux procédures. <p><i>Eléments « favorables » :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Les comptes de l'exercice N-1 ont été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes en place. Le caractère non significatif des effets de la prestation au regard des comptes que le professionnel serait conduit à certifier ou des autres éléments qu'il serait amené à contrôler s'il était nommé commissaire aux comptes. En effet, structurellement le poste « comptes clients », en mouvement et en solde, est non significatif au regard des états financiers. | <p>(prestation subjective),</p> <ul style="list-style-type: none"> Le niveau d'implication du professionnel qui a réalisé la prestation a été important puisqu'il a été jusqu'à proposer des modifications à apporter aux procédures, Structurellement, le poste « comptes clients », en mouvement ou en solde, est significatif au regard des états financiers ce qui confère un caractère significatif aux effets de la prestation au regard des comptes que le professionnel serait conduit à certifier ou des autres éléments qu'il serait amené à contrôler s'il était nommé commissaire aux comptes. <p><i>Eléments « favorables » :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Les comptes de l'exercice N-1 ont été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes en place. | <p>(prestation subjective),</p> <ul style="list-style-type: none"> Le niveau d'implication du professionnel qui a réalisé la prestation a été important puisqu'il a été jusqu'à proposer des modifications à apporter aux procédures, Structurellement, le poste « comptes clients », en mouvement ou en solde, est significatif au regard des états financiers ce qui confère un caractère significatif aux effets de la prestation au regard des comptes que le professionnel serait conduit à certifier ou des autres éléments qu'il serait amené à contrôler s'il était nommé commissaire aux comptes. <p><i>Eléments « favorables » :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Les comptes de l'exercice N-1 ont été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes en place. |
| Possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées | NA | NA | <p>Mesures de sauvegarde envisagées</p> <ul style="list-style-type: none"> Dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes, collecter des éléments probants (ie suffisants et appropriés) en s'appuyant essentiellement sur des contrôles de | <p>Mesures de sauvegarde envisagées</p> <ul style="list-style-type: none"> La mesure de sauvegarde envisagée au titre de l'exemple 3 ne peut être retenue, le poste « compte client » étant composé de nombreux clients générant un nombre très important de |

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

| | | | | |
|------------|---|---|--|--|
| | | | <p>substance sur le cycle ventes.</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 | <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"> • 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, <p>⇔ 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 | Absence de situation d'autorévision. Sous réserve de l'analyse des autres risques, le mandat peut être accepté. | Existence d'une situation d'autorévision mais, compte tenu du caractère non significatif du poste « comptes clients », en mouvement et en solde, absence de risque d'autorévision. Sous réserve de l'analyse des autres risques, le mandat peut être accepté. | <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"> • informe le H3C de la nature et de l'étendue des mesures de sauvegarde mises en place ; • communique à la personne ou à l'entité, les renseignements concernant les prestations antérieures et les mesures de sauvegarde mises en place. | <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 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

II. AUTOREVISION 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'entreraient 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 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

| 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) | | | |
|--|--|--|---|
| | Exemple 2 Situation d'autorévision Pas de risque d'autorévision | Exemple 3 Situation d'autorévision Risque d'autorévision Possibilité de mise en œuvre de mesures de sauvegarde | Exemple 4 Situation d'autorévision Risque d'autorévision Impossibilité de mise en œuvre de mesures de sauvegarde |
| | En bleu les écarts entre les situations 2 et 3 | En bleu les écarts entre les situations 2 et 3 En rouge les écarts entre les situations 3 et 4 | En rouge les écarts entre les situations 3 et 4 |
| Détail de la prestation | <p><i>Information relative à la nature des travaux</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Analyse de l'organigramme cible fourni par la société. 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) Contrôle de la conformité de la mise en œuvre de la restructuration juridique avec les décisions prises par le comité de pilotage. <p><i>Autres informations</i></p> <ul style="list-style-type: none"> La prestation serait réalisée entre mai et juillet N Un comité de pilotage interne prend les décisions La contribution du sous-groupe de filiales n'est pas significative au regard des comptes consolidés 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. Le CAC certifie les comptes consolidés N | <p><i>Information relative à la nature des travaux</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Analyse de l'organigramme cible fourni par la société. 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) Contrôle de la conformité de la mise en œuvre de la restructuration juridique avec les décisions prises par le comité de pilotage. <p><i>Autres informations</i></p> <ul style="list-style-type: none"> La prestation serait réalisée entre mai et juillet N Un comité de pilotage interne prend les décisions La contribution du sous-groupe de filiales est significative au regard des comptes consolidés 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. Le CAC certifie les comptes consolidés N | <p><i>Information relative à la nature des travaux</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Analyse de l'organigramme cible fourni par la société. 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) Contrôle de la conformité de la mise en œuvre de la restructuration juridique avec les décisions prises par le comité de pilotage. Participation au paramétrage du logiciel de consolidation du sous-groupe suite à la restructuration. <p><i>Autres informations</i></p> <ul style="list-style-type: none"> La prestation serait réalisée entre mai et juillet N Un comité de pilotage interne prend les décisions La contribution du sous-groupe de filiales est significative au regard des comptes consolidés. 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. Le CAC certifie les comptes consolidés N |

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

| | | | |
|---|---|--|--|
| Analyse de la prestation en vue d'identifier une situation d'autorévision | <p align="center">Présence d'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 align="center">Présence d'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 align="center">Présence d'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. Par ailleurs, la participation au paramétrage du logiciel 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 maison mère, sur des éléments résultant de la prestation fournie par le membre du réseau.</p> |
| Analyse de la situation d'autorévision en vue d'identifier un risque d'autorévision | <p align="center">Absence de risque d'autorévision</p> <p><i>Eléments favorables :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Les comptes des entités du sous-groupe sont contrôlés par un auditeur légal local indépendant du réseau • un comité de pilotage interne prendra les décisions à mettre en œuvre par le sous-groupe. • le poids relatif du sous groupe de filiales n'est pas significatif au regard des comptes consolidés. <p><i>Eléments défavorables</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Le niveau d'implication du membre du réseau est important. | <p align="center">Présence d'un risque d'autorévision</p> <p><i>Eléments favorables :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Les comptes des entités du sous-groupe sont contrôlés par un auditeur légal local indépendant du réseau • un comité de pilotage interne prendra les décisions à mettre en œuvre par le sous-groupe <p><i>Eléments défavorables</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Le niveau d'implication du membre du réseau est important. • Le poids relatif du sous groupe de filiales est significatif au regard des comptes consolidés | <p align="center">Présence d'un risque d'autorévision</p> <p><i>Eléments favorables :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Les comptes des entités du sous-groupe sont contrôlés par un auditeur légal local indépendant du réseau • un comité de pilotage interne prendra les décisions à mettre en œuvre par le sous-groupe <p><i>Eléments défavorables</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Le niveau d'implication du membre du réseau est important. • Le poids relatif du sous groupe de filiales est significatif au regard des comptes consolidés • Le membre du réseau participera au paramétrage du logiciel de consolidation du sous-groupe. |

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

| | | | |
|--|---|---|--|
| Possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées | NA | Mesures de sauvegarde envisageables <ul style="list-style-type: none"> • Revue du traitement de ces restructurations dans les comptes consolidés effectuée par le co-commissaire aux comptes. • Mise en place d'une revue indépendante | Mesures de sauvegarde envisageables <ul style="list-style-type: none"> • 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 paramétrage du logiciel de consolidation est susceptible d'avoir un impact sur l'ensemble des comptes et de l'information financière consolidés. 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. |
| 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 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.

Etape 1 : identification des prestations antérieures à analyser

Préambule

N'entrent pas dans le champ des prestations antérieures à analyser :

- les missions réalisées es qualités de commissaire aux comptes¹ 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.

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

Existe-t-il des prestations antérieures à analyser, réalisées antérieurement par le commissaire aux comptes pressenti, la société à laquelle il appartient, ou un membre de son réseau au bénéfice de l'entité ou d'une entité appartenant à la chaîne de contrôle ?

Oui

Non

Si oui, lesquelles ?

Prestations fournies aux autres entités comprises dans le périmètre de consolidation² / combinaison³

Recommandations

Il est recommandé que le commissaire aux comptes :

- 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.

Le commissaire aux comptes a-t-il été informé de prestations à analyser, réalisées antérieurement par lui-même, la société à laquelle il appartient, ou un membre de son réseau au bénéfice d'entités comprises dans le périmètre de consolidation/combinaison autres que celles de la chaîne de contrôle ?

Oui

Non

Si oui, lesquelles ?

¹ Prestations réalisées au bénéfice de l'entité, 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.

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

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

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.

Etape 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

Non⁴

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

Non⁴

Si non, pourquoi ?

Conclusion de l'étape 2 : une situation d'autorévision a-t-elle été identifiée ?

Oui

Non

⁴ Une réponse négative à l'une des deux questions conduit à conclure à l'absence de situation d'autorévision.

Etape 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 ?

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 identifié⁵ ?

Oui

Non

⁵ 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.

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 - 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.

Etape 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 comptes⁶ 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 II⁷ 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 »⁸

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 ?

⁶ 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

⁷ 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.

⁸ Prestation à fournir à une entité que l'entité auditée contrôle ou qui la contrôle au sens des I et II de l'article L.233-3 du code de commerce.

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 consolidation⁹ /combinaison¹⁰

Recommandations

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.

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.

⁹ Périmètre de consolidation tel que défini par l'article L. 233-16 du code de commerce.

¹⁰ Au sens de la section VI du règlement CRC 99-02 introduit par le règlement CRC n°2002-12.

Etape 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

Non¹¹

Si non, pourquoi ?

Conclusion de l'étape 2 : une situation d'autorévision a-t-elle été identifiée ?

Oui

Non

¹¹ Une réponse négative à cette question conduit à conclure à l'absence de situation d'autorévision

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)

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 ?

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 identifié¹² ?

Oui

Non

¹² 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.

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.