

FOIRE AUX QUESTIONS SUR L'EXERCICE DU CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

PREAMBULE

L'exercice du co-commissariat aux comptes est régi par l'article L. 823-15 du code de commerce¹, l'article 24 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes² et par une norme d'exercice professionnel spécifique (NEP), la NEP 100 relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes³.

Le H3C a également publié des avis circonstanciés en réponse à des questions dont il a été saisi⁴⁵.

Il ressort de l'ensemble de ces textes et publications de référence que le co-commissariat aux comptes implique une collaboration étroite des co-commissaires aux comptes qui doivent, à toutes les étapes des contrôles qu'ils opèrent, travailler ensemble et de façon concertée.

Le principe de confraternité qui constitue un des principes fondamentaux de comportement dans l'exercice de la profession de commissaire aux comptes en France est donc particulièrement prégnant dans l'exercice du co-commissariat aux comptes.

Il implique en particulier que les co-commissaires aux comptes s'entretiennent de tout sujet important identifié dans le cadre de leurs contrôles respectifs, s'assurent mutuellement un accès sans limitation à leurs dossiers de travail, quel qu'en soit le support et s'expriment ensemble lorsqu'un sujet important doit être traité avec la direction de l'entité auditée ou ses organes de gouvernance, y compris sur les situations au titre desquels des désaccords entre eux pourraient survenir.

FOIRE AUX QUESTIONS RELATIVE A L'EXERCICE DU CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

Afin de répondre à certaines interrogations qui ont été portées à sa connaissance, le Haut conseil a estimé utile de proposer une foire aux questions destinée à apporter un éclairage sur l'application de certaines dispositions régissant l'exercice du co-commissariat aux comptes à savoir : la répartition des travaux, la modification régulière des travaux, la revue croisée, la

¹ Article L823-15 du code de commerce

Lorsque la personne ou l'entité est astreinte à désigner deux commissaires aux comptes, ceux-ci se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes, selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel établie conformément au 2° du I de l'article L. 821-1. Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes pour l'accomplissement de leur mission.

² Article 24 du code de déontologie

Exercice de la mission de contrôle légal par plusieurs commissaires aux comptes

Lorsque les comptes d'une personne ou d'une entité sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes, c'est-à-dire qui n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas entre elles de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas à un même réseau.

Les commissaires aux comptes se communiquent réciproquement les propositions de missions ou de prestations autres que la certification des comptes faites à la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.

Lorsque les commissaires aux comptes, partageant une même mission de contrôle légal, ne parviennent pas à s'entendre sur leurs contributions respectives, ils saisissent le président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, le président de leur compagnie respective.

³ NEP 100 relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes : <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000000648996>

⁴ Par exemple le 1^{er} juillet 2008 à la suite à une saisine de l'AMF : https://www.h3c.org/wp-content/uploads/2020/06/avis5_20080701.pdf ou encore le 9 février 2012 au vu d'interrogations de commissaires aux comptes portées à sa connaissance par l'AMF et l'ACPR : <https://www.h3c.org/wp-content/uploads/2020/06/Avis-2012-01.pdf>

⁵ Le lecteur est invité à tenir compte du fait que des modifications législatives et réglementaires sont intervenues depuis la publication des avis du H3C, notamment le code de déontologie de la profession. Sans que les principes figurant dans ces avis ne soient remis en cause, il convient donc de lire ces derniers à la lumière des textes en vigueur.

gestion des différends entre co-commissaires aux comptes et les conséquences d'une défaillance dans l'exercice du co-commissariat aux comptes.

1. LA REPARTITION DES TRAVAUX ENTRE CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES

1.1. A quel moment les co-commissaires aux comptes doivent-ils se préoccuper de la répartition des travaux et doivent-ils en faire mention dans la lettre de mission ?

Avant d'accepter un mandat les commissaires aux comptes doivent vérifier qu'ils pourront mettre en œuvre la mission qu'on souhaite leur confier, tant au titre des compétences que de moyens⁶.

Ils doivent effectuer cette vérification individuellement puis convenir, de façon concertée, en lien avec la direction et les organes de gouvernance de l'entité, de la répartition des travaux et du budget d'honoraires qui sera octroyé à chacun d'entre eux.

Ces éléments sont ensuite consignés dans la lettre de mission qui comporte les éléments utiles au bon déroulement de la mission et qui est soumise pour accord à la personne ou à l'entité⁷.

Si, au cours du mandat, les circonstances nécessitent des modifications importantes des modalités de la mission, notamment en termes de répartition des travaux ou de budget d'honoraires, la lettre de mission doit être révisée ou un avenant à la lettre initiale établi. Cette nouvelle lettre ou cet avenant seront également soumis pour accord à l'entité⁸.

1.2. La NEP 100 et l'avis n°2012-01 du 9 février 2012⁹ du H3C sur la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes sont-ils applicables lorsqu'il est exercé par trois co-commissaires aux comptes ou ne le sont-ils qu'en présence de deux co-commissaires ?

Les dispositions de la NEP 100 (voir en particulier le paragraphe 07.) et de l'avis n°2012-01 du H3C sont applicables quel que soit le nombre de commissaires aux comptes.

Il convient cependant de noter que la typologie de répartition des travaux présentée dans l'avis précité (point IV dudit avis) a été établie en retenant l'hypothèse d'un collège composé de deux commissaires aux comptes ce qui répond à la majorité des situations rencontrées en France. Il est donc nécessaire d'adapter cette typologie lorsque le collège comprend plus de deux commissaires aux comptes. Cette adaptation prendra en compte la nécessité, pour chaque co-commissaire aux comptes, de mettre en œuvre les travaux nécessaires pour fonder son opinion et, pour le collège de commissaires aux comptes, d'organiser une rotation régulière des travaux.

1.3. Dès lors que la répartition des travaux reste, en termes d'honoraires ou de volume d'heures dans un rapport 70/30, peut-on conclure qu'elle est équilibrée ?

Cette conclusion ne peut être émise qu'après une analyse plus fine de la situation. En effet, pour apprécier l'équilibre des travaux confiés aux co-commissaires aux comptes, il est nécessaire de tenir compte également de critères qualitatifs (expérience des membres de l'équipe d'audit, affectation des travaux en fonction de l'organisation du système comptable et financier de la personne ou l'entité contrôlée, etc.).

La typologie présentée dans l'avis du H3C permet de déterminer le caractère *a priori* équilibré ou non de la répartition des travaux à partir des éléments quantitatifs (volume d'heures et

⁶ voir en particulier les articles 7 *Compétence et diligence* et 12 *Honoraires – Principe général* du code de déontologie

⁷ Paragraphe 6 de la NEP 210 relative à la lettre de mission : [Légifrance - Publications officielles - Journal officiel - JORF n° 0113 du 16/05/2021 \(legifrance.gouv.fr\)](https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/n0113/du16/05/2021)

⁸ Paragraphe 7 et 8 de la NEP 210 relative à la lettre de mission

⁹ Avis n°2012-01 du H3C : <https://www.h3c.org/wp-content/uploads/2020/06/Avis-2012-01.pdf>

honoraires). Mais, sauf en cas de disproportion manifeste (rapport 10/90) pour lequel il doit être conclu que la répartition est déséquilibrée, dans toutes les autres situations¹⁰ les critères qualitatifs doivent être pris en compte.

1.4. Un commissaire aux comptes certifie les comptes d'une société depuis plusieurs années alors que son confrère vient d'être nommé co-commissaire aux comptes.

Compte tenu de son expérience et de sa connaissance de la société il assure le contrôle des principales zones de risques et des sujets techniques complexes et bénéficie donc d'un budget plus important que son confrère.

Le fondement de cette répartition des travaux est-il acceptable ?

Si, comme ce pourrait être le cas dans la situation décrite, l'expérience d'un des commissaires aux comptes peut justifier que certains travaux lui soient confiés, la répartition ne doit pas conduire à « *attribuer à l'un des co-commissaires aux comptes la réalisation de l'essentiel des travaux d'audit et à limiter l'intervention des autres commissaires à leur seule revue* »¹¹.

Chaque commissaire aux comptes doit être à même de réaliser les travaux nécessaires pour fonder son jugement sur les comptes. A ce titre, il est rappelé que :

- l'insuffisance de compétences de l'un des commissaires aux comptes qui se caractériserait par une insuffisance des connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions serait contraire aux textes et ne permet pas de justifier une répartition inégale des travaux^{12/13} ;
- certains travaux doivent obligatoirement être mis en œuvre par les deux commissaires aux comptes (ceux qui ne peuvent pas être répartis) ;
- l'inégalité doit rester dans les limites de la typologie présentée au point IV de l'avis 2012-01 du H3C.

En outre, il est rappelé que la répartition des travaux doit être régulièrement modifiée au cours du mandat.

1.5. Dans le cas d'un groupe comment doit être appréciée la répartition des travaux?

Les textes légaux et réglementaires régissant la certification des comptes s'intéressent aux entités concernées en tant qu'entités juridiques. Ils envisagent en conséquence la certification des comptes consolidés au niveau de l'entité consolidante en définissant les règles qui s'appliquent aux commissaires aux comptes de cette entité pour les besoins de la certification de ses comptes et gèrent à ce titre les relations qu'il entretient avec les entités comprises dans le périmètre de consolidation.

Dans le cas d'un groupe, la répartition des travaux doit donc être avant tout appréciée au niveau de chaque entité au motif qu'il s'agit de s'intéresser à la certification des comptes de chacune d'entre elle (tête de groupe et filiales considérées individuellement).

Il convient toutefois de relever que le fait que les commissaires aux comptes de la tête de groupe soient également commissaires aux comptes des filiales importantes comprises dans le périmètre de consolidation favorise leur bonne connaissance du groupe dans son ensemble et contribue à la qualité de l'audit des entités concernées.

En conséquence, dès lors que le co-commissariat aux comptes n'est pas systématiquement exigé dans les filiales importantes, il apparaît pertinent que la répartition des travaux au niveau de la holding soit cohérente avec les mandats détenus par chacun des co-commissaires aux

¹⁰ Y compris les cas de répartition 50/50

¹¹ Point III.2.2. de l'avis n°2012-01 du H3C

¹² Voir point III.1.3 de l'avis n°2012-01 du H3C

¹³ Le commissaire aux comptes doit disposer des compétences nécessaires non seulement à la réalisation des travaux qu'il lui incombe d'exécuter mais également à l'appréciation, dans le cadre de la revue croisée, de ceux réalisés par le(les) co-commissaire aux comptes

comptes dans les filiales importantes. Dans le même esprit, les co-commissaires aux comptes devraient également tenir compte des mandats détenus dans les filiales lorsqu'ils envisagent de modifier la répartition des travaux entre eux (concernant la modification régulière des travaux, voir point 2).

1.6. Deux co-commissaires aux comptes envisagent de se répartir les travaux qui ne relèvent pas de la certification des comptes mais des autres interventions légales et réglementaires de façon que leur soit affecté, au total, le même nombre d'heures de travail. A ce titre, l'un des deux assurerait le contrôle des conventions réglementées et l'autre effectuerait toutes les autres diligences légales¹⁴. Est-ce possible ?

Le principe de répartition équilibrée des travaux est défini par la NEP 100 applicable à la certification des comptes. La norme ne prévoit donc pas qu'il soit applicable aux interventions autres que la certification des comptes, que le législateur a expressément confiées aux commissaires aux comptes appelés à certifier les comptes. Cependant, dès lors que les co-commissaires aux comptes constituent l'organe de contrôle légal des comptes, il leur incombe de mettre en œuvre les interventions ci-dessus mentionnées.

Dès lors, le H3C a considéré, dans son avis 2012-01 que « *ces interventions doivent être réalisées par tous les commissaires aux comptes et faire l'objet d'une répartition équilibrée et régulièrement modifiée dès lors qu'elles nécessitent un nombre d'heures significatif* » et qu'« *il peut être admis que les autres interventions soient mises en œuvre par un seul des commissaires aux comptes, le ou les autres commissaires assurant la revue des travaux* ».

En application de cet avis, à condition que les travaux nécessaires à l'accomplissement des interventions légales et réglementaires représentent un nombre d'heures non significatif, elles peuvent, pour des raisons pratiques, échoir à un seul des co-commissaires. C'est la raison pour laquelle le Haut Conseil indique dans son avis que ces diligences peuvent être regroupées et réparties avec les travaux de certification.

L'avis précise toutefois que :

- les travaux relatifs à ces diligences légales doivent, tout comme les autres travaux, donner lieu à une revue croisée
- ceux de ces travaux qui présentent un caractère récurrent doivent par ailleurs faire l'objet d'une rotation régulière entre les co-commissaires aux comptes.

1.7. Un commissaire aux comptes dispose d'un budget d'heures moins important que son confrère pour effectuer des contrôles, aussi, estime-t-il normal de bénéficier d'un budget d'heures plus important que lui pour réaliser la revue croisée de ses travaux. Ce raisonnement est-il correct ?

A priori oui, mais d'autres éléments doivent être pris en compte notamment la nature des travaux affectés à chacun des co-commissaires aux comptes et la spécialisation et l'expérience des équipes d'audit. Dans la mesure où la revue croisée constitue le corollaire de la répartition, il doit, en principe, y avoir adéquation entre le temps qui lui est consacré et la nature et le volume des travaux sur lesquels porte cette revue.

2. LA MODIFICATION REGULIERE DE LA REPARTITION DES TRAVAUX

2.1. La modification régulière de la répartition des travaux est-elle obligatoire et pourquoi ?

Oui la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes doit être régulièrement modifiée comme le prévoit le point 08. de la NEP 100 « *[la répartition des travaux] est modifiée*

¹⁴ Attestation des meilleures rémunérations, contrôle de l'égalité entre les actionnaires, certification du bénéfice net distribuable ...

régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat de manière concertée entre les commissaires aux comptes ».

L'avis n°2012-01 du H3C précise que cette modification régulière de la répartition des travaux « *est une condition essentielle pour que l'exercice de la mission par plusieurs commissaires aux comptes permette la mise en œuvre effective d'un double regard sur les comptes. Elle permet également à chacun des commissaires aux comptes d'approfondir sa compréhension des éléments contrôlés* ».

2.2. Pratiquement comment cette modification des travaux doit-elle être organisée ?

Il ressort du principe édicté par la NEP 100 et repris ci-dessus :

- que la modification de la répartition porte sur « *tout ou partie* » des travaux

Il incombe aux commissaires aux comptes d'organiser la modification de la répartition des travaux de manière à permettre un double regard effectif sur les comptes. L'absence, ou l'insuffisance, de modification de la répartition des travaux correspondrait en effet à un partage immuable des travaux assorti d'une revue croisée et non à un co-commissariat aux comptes pleinement efficient dans la durée.

- et que la modification de la répartition intervienne de manière « *régulière* »

Il n'est pas possible de déterminer *a priori* la périodicité avec laquelle cette modification doit intervenir. Il revient aux commissaires aux comptes de la déterminer et de réunir notamment les compétences et les moyens humains requis pour que soit mis en œuvre, sur la durée de leurs mandats, un double regard effectif sur les comptes. Leur appréciation pourra notamment prendre en compte le secteur d'activité, leur analyse de la nature et de l'importance des risques et l'organisation du système comptable et financier de l'entité contrôlée.

3. LA REVUE CROISEE

3.1. Compte tenu de sa connaissance de la société, de la compétence de son confrère et de ses bonnes relations avec lui, un commissaire aux comptes peut-il considérer que leurs échanges réguliers et sa participation aux réunions de synthèse avec les dirigeants sont suffisants pour lui permettre d'apprécier les travaux de son confrère ?

L'article L. 823-15 du code de commerce dispose que les co-commissaires aux comptes « *se livrent ensemble à l'examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel* ».

Dans ce cadre, la norme relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes prévoit que la revue croisée doit permettre « *d'apprécier* :

- *si les travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes :*

- *correspondent à ceux définis lors de la répartition ou décidés lors de la réévaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions ;*
- *ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il pourra fonder son opinion sur les comptes ;*

- *les conclusions auxquelles les co-commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes¹⁵.*

En conséquence, les seuls échanges avec les co-commissaires aux comptes et les dirigeants ne sont pas suffisants pour répondre à l'objectif de la revue croisée.

¹⁵ Paragraphe 11 de la NEP 100

4. LA GESTION DES DIFFERENDS ENTRE LES CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES ET DES DESACCORDS AVEC LES DIRIGEANTS DE LA PERSONNE OU DE L'ENTITE

4.1. Les co-commissaires aux comptes ne parviennent pas à se mettre d'accord sur la nature des travaux à mettre en œuvre. Que doivent-ils faire ?

En application des articles 8 et 24 du code de déontologie les co-commissaires aux comptes s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, notamment s'ils ne parviennent pas à s'entendre sur leurs contributions respectives, ils recourent à la conciliation du président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, des présidents de leur compagnie respective.

4.2. Malgré des échanges approfondis entre eux et avec les dirigeants de la personne ou l'entité auditée les co-commissaires aux comptes ont des opinions divergentes sur les comptes. Que doivent-ils faire ?

La NEP 100 prévoit en son point 20. que « *lorsque les commissaires aux comptes ont des opinions divergentes, ils en font mention dans le rapport [unique] sur les comptes* ».

4.3. Les co-commissaires aux comptes et les dirigeants de la personne ou l'entité auditée ne sont pas d'accord sur les honoraires. Comment régler cette situation ?

Les co-commissaires aux comptes appliquent la procédure de conciliation prévue à l'article R. 823-18 du code de commerce.

Article R823-18 du code de commerce

Pour les missions de certification des comptes, en cas de désaccord entre le ou les commissaires aux comptes et les dirigeants de la personne ou de l'entité contrôlée sur le montant de la rémunération, le président de la compagnie régionale, saisi par écrit par la partie intéressée, s'efforce de concilier les parties.

Lorsque les commissaires aux comptes sont rattachés à des compagnies régionales distinctes, la tentative de conciliation est conduite par le président de la compagnie régionale qui a été saisi le premier.

Le président de la compagnie régionale dispose d'un délai de trois mois pour parvenir à une conciliation. A défaut, il notifie aux parties l'échec de la conciliation par lettre recommandée avec demande d'avis de réception.

La partie la plus diligente dispose d'un délai d'un mois à compter de cette notification pour saisir du litige la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception adressée au président de cette formation. Elle peut également saisir la formation restreinte du Haut conseil selon les mêmes modalités si, à l'expiration du délai de trois mois mentionné à l'alinéa précédent, l'avis d'échec de la conciliation ne lui a pas été notifié.

5. LES CONSEQUENCES, POUR LES CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES, D'UNE DEFAILLANCE DANS L'EXERCICE DU CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

5.1. Quelles sont les conséquences d'une défaillance dans l'exercice du co-commissariat aux comptes ?

Outre ses conséquences sur la qualité de l'audit, une défaillance dans l'exercice du co-commissariat aux comptes, à l'instar de tout manquement dans l'exercice professionnel, est susceptible d'engager la responsabilité des commissaires aux comptes (disciplinaire, civile, pénale ou administrative).

5.2. La faute commise par l'un des co-commissaire aux comptes peut-elle entraîner la responsabilité civile, disciplinaire ou administrative de l'autre ?

Responsabilité civile

La responsabilité civile des co-commissaires aux comptes, est, conformément, aux principes généraux du droit civil, une responsabilité individuelle. Elle est engagée lorsque le commissaire aux comptes a commis une faute qui a causé un préjudice à autrui, son client ou un tiers.

Elle a pour objet de réparer ce préjudice.

S'agissant de l'opinion émise par les co-commissaires aux comptes dans un rapport commun, si chacun répond personnellement de ses propres fautes ou manquements professionnels, ils sont réputés avoir la même opinion (sauf divergence exprimée dans le rapport) et il pourrait donc être jugé qu'ils ont chacun commis la même faute.

Ils seront condamnés solidairement s'il apparaît que chacune des fautes commises a concouru à la réalisation du dommage. La solidarité permet à la victime de réclamer à un seul des co-commissaires aux comptes la réparation intégrale de son dommage. Celui qui a payé la totalité dispose d'un recours à l'encontre de l'autre pour se faire rembourser la part réglée pour son compte.

L'assurance responsabilité civile souscrite par les professionnels prend en charge ce risque.

Responsabilité disciplinaire

La responsabilité disciplinaire des co-commissaires aux comptes est également une responsabilité individuelle. Elle a pour objet de sanctionner les fautes disciplinaires (manquement aux conditions légales d'exercice légale de la profession, négligence grave ou fait contraire à la probité ou à l'honneur) La faute de chaque co-commissaire aux comptes est appréciée de manière autonome. Les sanctions disciplinaires sont des sanctions personnelles, même si deux co-commissaires aux comptes pourraient être sanctionnés pour avoir chacun commis la même faute dans l'exercice de leurs fonctions.

Responsabilité administrative

S'agissant des sanctions administratives pouvant dans certains cas être prononcées par l'AMF à l'encontre de commissaires aux comptes, il s'agit également de sanctions personnelles.