

Décision n° FP 2023-09 du 11 mai 2023 du Haut conseil du commissariat aux comptes portant approbation des orientations générales et des différents domaines actualisés sur lesquels la formation continue des commissaires aux comptes peut porter

Le collège du Haut conseil du commissariat aux comptes, dans sa formation plénière,

Vu le 3° du I de l'article L. 821-1 du code de commerce ;

Vu sa décision n° 2018-07 du 12 juillet 2018 portant approbation des orientations générales et des différents domaines sur lesquels la formation continue des commissaires aux comptes peut porter.

Vu sa décision n° FP 2019-09 du 11 juillet 2019 relative aux formations à privilégier en 2019 et 2020 dans le cadre de la formation continue des commissaires aux comptes

Après en avoir délibéré, lors de la séance du 11 mai 2023,

DECIDE

Article 1 : Les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes peut porter sont actualisés et approuvés ;

Article 2 : Les orientations et domaines ainsi actualisés et approuvés seront formalisés dans un document annexé à la présente décision.

Florence Peybernès

Présidente du Collège

**Définition des orientations générales et des différents domaines
sur lesquels la formation continue des commissaires aux comptes peut porter**
Mise à jour mai 2023

En application de l'article L. 822-4 du code de commerce,

« I - Les commissaires aux comptes inscrits sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 sont tenus de suivre une formation professionnelle continue leur permettant d'entretenir et de perfectionner leurs connaissances.

II - Toute personne inscrite sur la liste mentionnée au I qui n'a pas exercé des fonctions de commissaire aux comptes pendant trois ans et qui n'a pas respecté durant cette période l'obligation mentionnée au I est tenue de suivre une formation particulière avant d'accepter une mission de certification. »

Conformément à l'article A. 822-28-1, *« la formation professionnelle continue prévue à l'article L.822-4 assure la mise à jour et le perfectionnement des connaissances et des compétences nécessaires à la certification des comptes et à l'exercice des missions réalisées par les commissaires aux comptes. »*

En application de l'article 7 du code de déontologie, *« Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à la réalisation de ses missions et de ses prestations. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation. »*. Les articles 27 à 31 de la norme de déontologie *« Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Application des principes fondamentaux de comportement »* précisent la façon dont les commissaires aux comptes appliquent l'article 7 du code de déontologie.

Conformément à l'article A. 822-28-2, *« la durée de la formation professionnelle continue est de cent vingt heures au cours de trois années consécutives. Vingt heures au moins sont accomplies au cours d'une même année. »*

Le 3° du I de l'article L. 821-1 du code de commerce dispose que le *« Haut conseil du commissariat aux comptes définit les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue peut porter »*.

Orientations générales et domaines de formation

Faisant application de cette disposition, par décision n° 2018-07 du 12 juillet 2018, le Haut conseil a défini les orientations générales ainsi que les domaines de formation qui s'y rattachent.

Ces orientations générales et domaines de formation ont été actualisés notamment pour tenir compte de l'évolution des textes. Ils sont présentés dans le tableau joint.

Les commissaires aux comptes en tiennent compte pour les actions de formation qu'ils effectuent.

Le Haut conseil rappelle qu'en application des dispositions de l'article A. 822-28-9 du code de commerce, les commissaires aux comptes déclarent annuellement à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, les conditions dans lesquelles ils ont satisfait à leur obligation de formation professionnelle continue au cours de l'année civile écoulée.

Orientations générales et domaines sur lesquels la formation continue des commissaires aux comptes peut porter

Mise à jour mai 2023

N.B. La définition des domaines doit être comprise au regard des orientations auxquelles ceux-ci se rattachent.

| Orientations générales | Domaines concernés |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Maintenir un niveau de compétence élevé afin de réaliser des audits de qualité, d’appréhender les risques auxquels sont confrontées les entités dont ils certifient les comptes, de contribuer à la sécurité financière, et plus largement de préserver l’intérêt général.</p> <p>Assurer la mise à jour et le perfectionnement de leurs connaissances et compétences professionnelles nécessaires à l’exercice des missions de contrôle légal et d’autres missions qui leur sont confiées par la loi ou le règlement.</p> <p>Lorsque les entités dont les comptes sont certifiés présentent des spécificités sectorielles, réglementaires, comptables, financières, fiscales, organisationnelles ou linguistiques, acquérir ou maintenir une bonne connaissance de ces spécificités.</p> | <ul style="list-style-type: none"> - normes d’audit nationales et internationales ; - normes comptables nationales et internationales ; - doctrines professionnelles nationale et internationale ; - approche pratique de l’audit (démarche, techniques et outils d’audit, ...) - connaissance/compréhension de l’organisation des entreprises (exemple : contrôle interne, gestion d’entreprise, gouvernement d’entreprise) ; - analyse des risques (identification, évaluation, procédures d’audit pertinentes au regard des risques identifiés, ...) - systèmes d’information, gestion/traitement/analyse de données et nouvelles technologies ; - protection des données, cybersécurité ; - vérifications spécifiques du commissaire aux comptes ; - règles et procédures relatives à la continuité d’exploitation des entités (incluant la procédure d’alerte) ; - règles et procédures relatives à la lutte contre le blanchiment, la fraude, la corruption ; - problématiques de groupe (exemple : risques spécifiques, particularités comptables) ; - domaine économique, financier, social et environnemental, (évaluation des données de l’entreprise, gestion financière, financement des entreprises, RSE), - domaine juridique (connaissance et application pratique des textes légaux et réglementaires en lien avec les missions du commissaire aux comptes ou, le cas échéant, des textes en lien avec les spécificités des entités auditées) ; - fiscalités nationale et internationale ; - spécificités sectorielles, réglementaires, financières, territoriales, comptables, fiscales ; - langues étrangères (lorsque leur compréhension et leur pratique sont nécessaires à l’audit des comptes ou à la réalisation d’autres missions requises par le législateur national ou européen). |

Orientations générales et différents domaines sur lesquels la formation continue des commissaires aux comptes peut porter

| Orientations | Domaines |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>S'adapter aux évolutions du marché et répondre aux besoins des entreprises.</p> | <ul style="list-style-type: none"> - environnement économique et financier ; - tous les domaines liés à la réalisation de « prestations » c'est-à-dire de services et attestations fournis par un commissaire aux comptes, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale dont la fourniture ne contrevient pas aux dispositions régissant l'exercice du commissariat aux comptes et notamment aux règles d'indépendance. |
| <p>Maintenir un niveau de compétence élevé sur les obligations des commissaires aux comptes en matière de déontologie, d'indépendance et d'organisation de l'exercice professionnel.</p> | <ul style="list-style-type: none"> - code de déontologie et normes de déontologie ; - esprit critique (scepticisme professionnel) : acuité de l'analyse des risques et de la réponse d'audit apportée (NEP 315 et 330) ; - régulation de la profession, suivi de la jurisprudence de la formation restreinte du H3C en matière disciplinaire ; - organisation de la structure d'exercice professionnel (exemple : gestion des risques, procédures de la structure d'exercice professionnel, dispositif de contrôle de qualité interne, contrôle d'activité) ; - obligations déclaratives du commissaire aux comptes, contrôle d'activité. |
| <p>Acquérir et maintenir des aptitudes managériales et relationnelles nécessaires tant dans le cadre des missions du commissaire aux comptes qu'au bon fonctionnement de sa structure d'exercice professionnel.</p> | <ul style="list-style-type: none"> - ressources humaines, management et encadrement des équipes ; - stratégie de développement de la structure d'exercice professionnel ; - gestion de situations conflictuelles ; - communication orale et écrite ; - langues étrangères en relation avec la stratégie de développement de la structure d'exercice professionnel. |

Thèmes de formation à privilégier en 2023 et 2024

Dès lors que l'actualité professionnelle le nécessite, les commissaires aux comptes doivent effectuer des actions de formation portant sur celle-ci. Il s'agit à titre illustratif, de connaître, comprendre et savoir appliquer, les modifications des dispositions législatives et réglementaires applicables à la profession de commissaire aux comptes tels que le code de déontologie, toutes nouvelles normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel, ou toutes évolutions normatives comptables.

Le Haut conseil peut en outre être amené à préconiser ponctuellement des thèmes de formation qu'il estime incontournable au regard soit de l'actualité soit des résultats des contrôles d'activité (cf. décisions du H3C n° 2018-07 et n° FP 2019-09).

Le Haut conseil estime que les thèmes de formation à privilégier sont :

- ✓ les normes de déontologie homologuées par arrêté du garde des Sceaux en date du 22 mars 2023 après adoption par le Haut conseil, et publiées au Journal officiel le 25 mars 2023 :
 - « Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Application des principes fondamentaux de comportement »,
 - « Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Mise en œuvre de l'approche risqués et sauvegardes » ;
- ✓ la directive (UE) 2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) no 537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises a été publiée au Journal officiel de l'Union européenne le 16 décembre 2022.

Dans l'attente de la transposition de la directive européenne et compte tenu des enjeux de ces nouvelles règles sur l'ensemble de la profession, il est important que les commissaires aux comptes soient au fait de ces règles qu'ils envisagent ou non exercer une mission d'assurance en matière de durabilité ;
- ✓ La prévention des difficultés des entreprises (notamment la procédure d'alerte) et la continuité d'exploitation.

Par ailleurs, la récurrence de certaines défaillances relevées lors des contrôles 2017 - 2022 contraint le H3C à réitérer ses préconisations aux commissaires aux comptes exerçant au sein d'une unité de contrôle ayant fait l'objet d'un contrôle d'activité lors de cette période.

Le H3C considère que les défaillances relevées auraient pu être évitées si les commissaires aux comptes avaient fait porter leurs efforts de formation en particulier sur les thèmes suivants :

- planification de l'audit (NEP 300) ;
- adaptation de l'approche d'audit aux résultats de l'évaluation du contrôle interne et des systèmes d'information des entités auditées considérant tout particulièrement la complexité croissante des entités du marché français en matière de système d'information, de risque (notamment cybersécurité ou de fraude), de technicité (Metavers, Intelligence artificielle, robotisation, ...) ou de financement (cryptomonnaie, bitcoin, ...) (NEP 315 et 330) ;
- collecte d'éléments probants permettant de justifier le respect des assertions «réalité», «mesure» et «exhaustivité» du chiffre d'affaires (NEP 500) ;
- caractère représentatif de l'échantillon utilisé pour les contrôles de substance (NEP 530) ;
- pratique du co-commissariat aux comptes (NEP 100) ;
- audit des comptes consolidés et particulièrement :

- . prise de connaissance du processus d'élaboration des comptes consolidés et des contrôles conçus par l'entité consolidante pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés (NEP 600),
- . appréciation des livrables obtenus des auditeurs des filiales significatives pour évaluer les risques d'anomalies significatives, l'approche d'audit retenue, le programme de travail, la nature et l'étendue des diligences mises en œuvre sur les principaux cycles (NEP 600) ;
- documentation de l'audit des comptes (NEP 230) ;
- contrôle de l'information financière ;
- conclusions d'audit et formulation de l'opinion (NEP 700) ;
- maîtrise des spécificités sectorielles et comptables des mandats détenus notamment sur le secteur ou les thèmes suivants :
 - . associations, fondations, et fonds de dotation,
 - . banques,
 - . assurances,
 - . mutuelles,
 - . entités du secteur public telles que notamment les universités, les hôpitaux, les établissements publics et les sociétés d'économie mixte,
 - . secteur coopératif,
 - . normes IFRS,

Par ailleurs, le H3C a pu noter que les vérifications spécifiques auxquelles doit procéder le commissaire aux comptes ne sont pas effectuées avec la rigueur attendue et que des formations sur ce sujet pourraient être utiles.