

Décision n° FP 2024-19 du 20 juin 2024 de la Haute autorité de l'audit portant approbation des orientations générales de l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes et des auditeurs des informations en matière de durabilité et des différents domaines sur lesquels celle-ci porte.

Le collège de la Haute autorité de l'audit dans sa formation plénière,

- Vu l'ordonnance no 2023-1142 du 6 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales, et notamment ses articles 37 et 40,
- Vu le code de commerce, et notamment ses articles L. 820-1 I 3°, L821-24, L822-11, R. 821-70, R. 822-14-1, A. 821-44 à A. 821-53, A. 822-18 et A. 822-19,
- Vu l'arrêté du 28 décembre 2023 pris en application de l'article 37 de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales
- Vu le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes et notamment son article 7
- Vu la convention de délégation par le Haut conseil du commissariat aux comptes à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes du suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes ;

Après en avoir délibéré, lors de la séance du 20 juin 2024,

DECIDE

- Article 1 :** les orientations générales de l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes et des auditeurs des informations en matière de durabilité et les différents domaines sur lesquels celle-ci porte sont approuvés ;
- Article 2 :** Les orientations et domaines ainsi approuvés sont annexés à la présente décision.

Florence Peybernès
Présidente de la Haute autorité

**ORIENTATIONS GÉNÉRALES DE L'OBLIGATION DE FORMATION CONTINUE DES COMMISSAIRES AUX
COMPTES ET DES AUDITEURS DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ
ET DIFFÉRENTS DOMAINES SUR LESQUELS CELLE-CI PORTE**

JUIN 2024

En application de l'article L820-1 du code de commerce, la Haute de l'autorité de l'audit « *définit les orientations générales de l'obligation de formation continue et les différents domaines sur lesquels celle-ci porte, et veille au respect des obligations des commissaires aux comptes et des auditeurs des informations en matière de durabilité dans ce domaine* ».

Les principales obligations en matière de formation continue auxquelles sont soumis les commissaires aux comptes et les auditeurs des informations en matière de durabilité sont rappelées en annexe I.

A. LES OBJECTIFS DE LA FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE

La Haute autorité rappelle que pour exercer leurs missions, les commissaires aux comptes et les auditeurs des informations en matière de durabilité doivent « *posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à la réalisation de [leurs] missions et de [leurs] prestations. [Ils maintiennent] un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de [leurs] connaissances et la participation à des actions de formation¹* ».

B. POINT D'ATTENTION S'AGISSANT DES COMPÉTENCES NÉCESSAIRES À L'EXERCICE DE LA MISSION DE CERTIFICATION DES INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ

Conformément à l'article 37 de l'ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023², à titre transitoire, les compétences initiales pour exercer cette mission sont acquises via l'accomplissement d'une ou plusieurs formations homologuées par la H2A totalisant une durée d'au moins 90 heures. Ces formations sont prises en compte dans le cadre du volume annuel et triennal minimal d'heures obligatoires de formation des commissaires aux comptes.

La Haute autorité souligne que les commissaires aux comptes ne doivent pas omettre, dans leur programme de formation, leurs autres missions et prestations lesquelles peuvent nécessiter des actions de formation particulières, notamment pour acquérir ou maintenir une bonne connaissance des spécificités des entités dont ils certifient les comptes ou suivre l'évolution de l'environnement légal, réglementaire, ou technique.

¹ Code de déontologie, article 7.

² Transposant la directive (UE) 2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n° 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, dite « CSRD »

La H2A ajoute que si l'accomplissement d'une ou plusieurs formations homologuées constitue un prérequis pour exercer la mission de certification des informations en matière de durabilité, l'effort de formation dans ce domaine devra être régulièrement maintenu, l'environnement légal, réglementaire, et technique étant amené à évoluer rapidement, notamment au regard des éléments ci-après :

- le référentiel normatif d'élaboration des informations en matière de durabilité (ESRS - European sustainability reporting standards) est incomplet,
- les normes de balisage des informations en matière de durabilité et taxonomie ne sont pas encore publiées ;
- la norme européenne sur l'assurance limitée n'est pas encore adoptée par la Commission européenne (elle le sera au plus tard le 1er octobre 2026).

C. Orientations générales de l'obligation de formation continue et des différents domaines sur lesquels celle-ci porte

Faisant application des dispositions du 3° du I de l'article L.820-1 du code de commerce, le collège de la Haute autorité de l'audit a, lors de la séance du 20 juin 2024, défini les orientations générales ainsi que les domaines de formation qui s'y rattachent.

Les commissaires aux comptes et les auditeurs des informations en matière de durabilité en tiennent compte pour les actions de formation qu'ils effectuent.

L'annexe 2 présente les 4 orientations et les domaines qui y sont associés.

D. Mise en œuvre de l'obligation de formation continue

La Haute autorité recommande aux commissaires aux comptes, aux Organismes Tiers Indépendants et aux auditeurs des informations en matière de durabilité d'élaborer un plan annuel de formation tenant compte de l'ensemble de leurs obligations³. Elle invite ces professionnels à s'inspirer des bonnes pratiques observées au sein des cabinets d'audit à l'occasion des contrôles d'activité afin d'identifier les thèmes de formation annuelle pertinents. (voir la synthèse du programme de contrôle 2022 des divisions des contrôles EIP et NON-EIP du H3C - Page 15, publiée sur le site du H3C).

La Haute autorité préconise également que les procédures internes des structures d'exercice professionnel prévoient un dispositif de validation des acquis de formation permettant de démontrer que le professionnel participant à l'action de formation a acquis les connaissances attendues à l'issue de la formation.

E. Thèmes de formation à privilégier en 2024-2025

1- Considérer les évolutions de l'environnement légal, réglementaire, ou technique

Dès lors que l'actualité professionnelle le nécessite, les commissaires aux comptes et les auditeurs des informations en matière de durabilité doivent effectuer des actions de formation portant sur celle-ci. Il s'agit à titre illustratif, de connaître, comprendre et savoir appliquer, les

³ Articles D.821-82, R.822-15 et R.822-16 du code de commerce

modifications des dispositions législatives et réglementaires applicables à l'exercice de leurs missions tels que le code de déontologie, toutes nouvelles normes relatives à la déontologie, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel, ou toutes évolutions normatives comptables ou en matière de durabilité.

Au regard de ces évolutions récentes, la Haute autorité estime que les thèmes de formation à privilégier sont :

- ✓ les dispositions nouvelles du titre II du livre VIII du code de commerce introduites par :
 - l'ordonnance n°2023-1142 du 6 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprises des sociétés commerciales,
 - le décret 2023-1394 du 30 décembre 2023 pris en application de cette ordonnance,
 - l'arrêté du garde des Sceaux, ministre de la Justice du 28 décembre 2023,
- ✓ les normes de déontologie homologuées par arrêté du garde des Sceaux en date du 22 mars 2023 après adoption par le Haut conseil du commissariat aux comptes, 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 risques et sauvegardes » ;
- ✓ la prévention des difficultés des entreprises (notamment la procédure d'alerte) et la continuité d'exploitation ;
- ✓ la lutte contre les atteintes à la probité.

2- Améliorer sa pratique professionnelle

La récurrence de certaines défaillances relevées lors des contrôles d'activité conduit la Haute autorité à formuler des préconisations à l'ensemble des professionnels.

Ces préconisations s'inscrivent dans la poursuite de celles émises en 2023 par le Haut conseil du commissariat aux comptes.

La Haute autorité 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 :

Concernant les procédures internes de la structure d'exercice professionnel :

- ✓ procédures visant à identifier les risques liés à la perte d'indépendance et à mettre en place, le cas échéant les mesures de sauvegarde appropriées (notamment exercice en réseau, indépendance financière) ;
- ✓ dispositif d'archivage efficient assurant la conservation et l'intangibilité des données (article D.821-186 du code de commerce et NEP 230 §9) ;
- ✓ dispositif de contrôle de qualité interne (article D.821-82 du code de commerce) ;
- ✓ revue indépendante des travaux du commissaire aux comptes relatifs à la certification des comptes d'une entité d'intérêt public (article R.821-84 du code de commerce).

Concernant les mandats

- ✓ principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes (NEP 200), notamment l'exercice de l'esprit critique et la nécessité d'obtention d'une assurance d'audit élevée que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives ;
- ✓ prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes (NEP 240), notamment la prise de connaissance des procédures mises en place par l'entité pour identifier les risques de fraudes et y répondre et les tests des écritures manuelles ;
- ✓ relations et transactions avec les parties liées (NEP 550) ;
- ✓ évaluation du contrôle interne des entités auditées dont les systèmes d'information, considérant la complexité croissante des entités du marché français en matière de risque (notamment cybersécurité ou fraude), de technicité (Metavers, Intelligence artificielle, robotisation, ...) ou de financement (cryptomonnaie, bitcoin, ...) et adaptation de l'approche d'audit aux résultats de l'évaluation du contrôle interne (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) ;
- ✓ audit des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans l'annexe (NEP 540) ;
- ✓ pratique du co-commissariat aux comptes (NEP 100) ;
- ✓ audit des comptes consolidés (NEP 600) 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 ;
 - . définition des instructions d'audit en cohérence avec l'approche d'audit et communication aux professionnels chargés du contrôle des comptes des filiales importantes dans un délai permettant au commissaire aux comptes de s'assurer que les instructions sont comprises et pourront être mises en œuvre ;
 - . appréciation des livrables obtenus des professionnels chargés du contrôle des comptes des filiales importantes 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 ;
 - . définition, le cas échéant, de procédures d'audit complémentaires à l'issue de l'appréciation des livrables des professionnels chargés du contrôle des comptes des filiales importantes et évaluation de l'incidence sur l'opinion.
- ✓ documentation de l'audit des comptes (NEP 230 en particulier les § 2, 4, 6 et 9) ;
- ✓ contrôle de la conformité des états financiers au référentiel comptable applicable (NEP 330 §22) ;
- ✓ 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 ;



- . organismes d'assurance (codes des assurances, de la mutualité et de la sécurité sociale) ;
- . entités du secteur public notamment les offices publics de l'habitat, les hôpitaux, les établissements publics et les sociétés d'économie mixte ;
- . sociétés gérant des maisons de retraite (EHPAD) ;
- . secteur coopératif (notamment coopératives agricoles) ;
- . sociétés en difficultés ;
- . sociétés cotées (normes IFRS).

ANNEXE I : OBLIGATION EN MATIÈRE DE FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE – RAPPEL DES TEXTES

La formation professionnelle continue des commissaires aux comptes

Principes fondamentaux

Article L. 821-24 du code de commerce,

I. - Les commissaires aux comptes inscrits sur la liste mentionnée au I de l'article L.821-13 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 une mission 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.

Article A. 821-44 du code de commerce,

« La formation professionnelle continue prévue à l'article L. 821-24 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.

... »

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.

Obligations « quantitatives » : durée et nature

Article A. 821-45 du code de commerce

« 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. »

Article A821-46 du code de commerce

« L'obligation de formation professionnelle continue est satisfaite :

1° Par la participation à des séminaires de formation, à des programmes d'autoformation encadrée ou à des formations ou enseignements à distance ;

2° Par l'assistance à des colloques ou à des conférences dans la limite de quarante-cinq heures au cours de trois années consécutives ;

3° Par la conception ou l'animation de formations, de colloques, de conférences ou d'enseignements, dans un cadre professionnel ou universitaire dans la limite de vingt heures par an ;

4° Par la rédaction et la publication de travaux à caractère technique dans la limite de trente heures au cours de trois années consécutives ;

5° Par la participation à des travaux à caractère technique dans la limite de vingt heures par an ;

6° Par la participation au programme de formation continue particulière prévue au II de l'article L. 821-24. »

Obligations déclaratives

En application des dispositions de l'article R. 821-70 du code de commerce, les commissaires aux comptes déclarent annuellement, au plus tard le 31 mars, auprès, de 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.

La formation professionnelle continue des auditeurs des informations en matière de durabilité

Principes fondamentaux

Article L. 822-11 du code de commerce,

« Les auditeurs des informations en matière de durabilité sont tenus de suivre une formation professionnelle continue. »

Article L.822-7 du code de commerce

« Les organismes tiers indépendants et les auditeurs des informations en matière de durabilité sont soumis aux dispositions du code de déontologie des commissaires aux comptes dans l'exercice de la mission de certification des informations en matière de durabilité. »

Ils sont donc tenus de respecter les dispositions de l'article 7 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes et peuvent pour cela s'appuyer sur les articles 27 à 31 de la norme de déontologie « Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Application des principes fondamentaux de comportement ».

Obligations « quantitatives » : durée et nature

Article A. 822-18 du code de commerce

« La durée de la formation professionnelle continue mentionnée à l'article L. 822-11 est de 20 heures par an.

Elle assure la mise à jour et le perfectionnement des connaissances et des compétences nécessaires à la certification des informations en matière de durabilité réalisées par auditeurs des informations en matière de durabilité. »



Obligations déclaratives

Article R. 822-14-1 du code de commerce

« Les auditeurs des informations en matière de durabilité déclarent annuellement, au plus tard le 31 mars, auprès de la Haute autorité de l'audit, les conditions dans lesquelles ils ont satisfait à leur obligation de formation professionnelle continue au cours de l'année civile écoulée... ».

**Annexe II - Orientations générales de l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes et des auditeurs des informations en matière de durabilité et différents domaines sur lesquels celle-ci porte
Juin 2024**

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 ou les informations en matière de durabilité, 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 de leurs missions.</p> <p>Acquérir ou maintenir une bonne connaissance des spécificités des entités dont ils certifient les comptes ou les informations en matière de durabilité.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - normes d'audit nationales, européennes et internationales ; - normes comptables nationales, européennes et internationales ; - normes européennes d'information en matière de durabilité (ESRS) ; - règles relatives à la taxonomie verte de l'Union européenne ; - normes de balisage des informations ; - doctrines professionnelles nationale et internationale ; - principes fondamentaux de l'audit : exercice de l'esprit critique, analyse des risques d'audit, procédures d'audit pertinentes au regard des risques identifiés, (NEP 200, 315, 330 et 500) ; - 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) ; - systèmes d'information, gestion/traitement/analyse de données et nouvelles technologies ; - domaine économique, financier, social et environnemental, (gestion financière, financement des entreprises, RSE) ; - évaluation des données de l'entreprise ; - 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 et matière de durabilité) ; - domaine juridique (connaissance et application pratique des textes légaux et réglementaires en lien avec les missions 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'exercice des missions).

ORIENTATIONS	DOMAINES
<p>S'adapter aux évolutions du marché et répondre aux besoins des entités et des parties prenantes</p>	<ul style="list-style-type: none"> - environnement économique, financier et sociétal ; - tous les domaines liés à la réalisation de « prestations » par les commissaires aux comptes c'est-à-dire des services et attestations fournis qui ne relèvent pas de la mission de certification des comptes, de la mission de certification des informations en matière de durabilité ou de toute autre mission confiée au commissaire aux comptes par la loi ou le règlement.
<p>Maintenir un niveau de connaissance élevé sur les obligations en matière de déontologie, d'indépendance et d'organisation de l'exercice professionnel.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - dispositions du code de commerce relatives à la déontologie et à l'indépendance des commissaires aux comptes, des OTI et des auditeurs des informations en matière de durabilité ; - code de déontologie et normes de déontologie ; - régulation de l'audit, suivi de la jurisprudence de la commission des sanctions de la H2A et de la formation restreinte du H3C ; - organisation de la structure d'exercice professionnel (exemple : gestion des risques, procédures de la structure d'exercice professionnel, dispositif de contrôle de qualité interne articles D.821-82 et R.822-16 du code de commerce) ; - obligations déclaratives des professionnels ; - contrôle d'activité.
<p>Acquérir et maintenir des aptitudes managériales et relationnelles nécessaires tant dans le cadre des missions qu'au bon fonctionnement de la 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.