

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



Annexes

3

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

III. ANNEXE

ANNEXE 1 – PRÉSENTATION DES COMPTES DU H3C POUR 2011

A. Le cadre

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

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

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

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

B. Le compte de résultat

Les produits s'élèvent à 8 963 k€ :

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

Les charges s'élèvent à 6 819 k€ :

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

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

C. Le bilan

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

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

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

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

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

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

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

COMPTE DE RÉSULTAT DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Montant en euros

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

BILAN DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Montant en euros

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

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



ANNEXE 2 – LETTRE DU 8 AVRIL 2011



Paris, 8 April 2011

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

Dear Mr Gunn,

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

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

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

- The development and revision of standards.

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

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

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

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



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

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

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

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

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

Yours sincerely,

Christine Thin
Présidente

Appendix: Answers to detailed questions

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

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

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

- The development and revision of standards.

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

Please refer to our answer to question (a).

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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



Paris, le 14 septembre 2011

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

Messieurs,

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

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

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

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

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

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

Christine Thin
Présidente



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

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

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

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

The H3C response detailed hereafter include following proposals:

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

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

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

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



ANNEXE 3 – LETTRE DU 14 SEPTEMBRE 2011



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

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

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

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

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

(See also our response to question 3).

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

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

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

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

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

Exploring Options for Change

Format and Structure of the Standard Auditor's Report

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements

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



ANNEXE 3 – LETTRE DU 14 SEPTEMBRE 2011



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

See our response to question 11.

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

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



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

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

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

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

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

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

Implications of Change and Potential Implementation Challenges

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

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

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

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

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

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

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

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

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

We have no other suggestions than those already mentioned.

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

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

le 8 novembre 2011

Décision 2011-02

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

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

Christine THIN

Présidente



Pratique professionnelle relative à l'autorévision

Sommaire détaillé

PREAMBULE

I. DEFINITIONS ET PRINCIPES GÉNÉRAUX EN MATIÈRE D'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

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

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

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

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

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.

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

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

Pour ce faire, il répond aux questions suivantes :

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

Conclusion

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Enfin, la certification subséquente par un commissaire aux comptes, incluant le contrôle des éléments résultant de la prestation, pourra ou non être un élément permettant de conclure à l'absence de risque d'autorévision en fonction des circonstances et de la nature de la prestation analysée ainsi que des liens pouvant unir ou non le professionnel pressenti à l'auteur de la certification.

Conclusion

- Lorsqu'à l'issue de cette analyse, le commissaire aux comptes estime que les effets des prestations sont suffisamment faibles pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée (réponse « oui »), **il conclut à l'absence de risque d'autorévision et peut accepter le mandat.**
- Lorsqu'à l'issue de cette analyse, le commissaire aux comptes estime que les effets des prestations sont tels qu'ils sont susceptibles de porter atteinte à son indépendance (réponse « non »), **il conclut à l'existence d'un risque d'autorévision. Le commissaire aux comptes passe à l'étape 4.**

Etape 4 : Possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde

L'objet de cette quatrième et dernière étape est de déterminer si, face au risque d'autorévision identifié, le commissaire aux comptes peut mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées.

Le commissaire aux comptes s'interroge sur la possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées face aux risques d'autorévision identifiés, c'est-à-dire qui permettent de réduire les effets des prestations à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée.

Chaque situation est différente et une mesure de sauvegarde devra, selon les circonstances, être cumulée avec d'autres mesures de sauvegarde. Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques, et le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.

En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, il saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, après en avoir informé le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes (article 12 du code de déontologie).

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

Sans que cette liste présente un caractère exhaustif, ont été considérées comme susceptibles de constituer des mesures de sauvegarde, les mesures suivantes :

- interrompre la prestation ;
- prévoir que la mission de contrôle légal des comptes sera réalisée par une équipe et un (des) associé(s) différents de ceux qui ont effectué la prestation antérieure ;
- faire contrôler par un tiers indépendant les éléments résultant de la prestation antérieure ;
- faire refaire la prestation antérieure par un tiers indépendant ;
- dans le cadre d'un co-commissariat, prévoir, au niveau de la répartition des travaux, de faire auditer les éléments résultant de la prestation antérieure par l'autre co-commissaire ;
- prévoir une revue indépendante de la mission de contrôle légal des comptes.

Conclusion

- Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des mesures de sauvegarde appropriées, c'est-à-dire qui permettent de réduire les effets des prestations à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée (réponse « oui »), **il conclut à l'élimination du risque d'autorévision**. Le commissaire aux comptes **peut accepter le mandat sous réserve de la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées**. En outre :
 - il **informe le Haut Conseil du commissariat aux comptes** de la nature et de l'étendue de ces mesures (article 29 III dernier alinéa) ;
 - il **communique à la personne ou à l'entité dont il sera chargé de certifier les comptes**, pour mise à disposition des actionnaires et associés, **les renseignements concernant les prestations antérieures à sa nomination** (article 20 dernier alinéa) et les mesures de sauvegarde qu'il envisage de mettre en place.
- Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas identifié des mesures de sauvegarde appropriées (réponse « non »), il conclut que, s'il acceptait la mission, il serait placé dans une situation d'autorévision de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission. Dans ce cas, **le commissaire aux comptes ne peut pas accepter le mandat**.

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

- 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.

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

Conclusion

- Lorsque le commissaire aux comptes n'identifie pas de demande de prestation à analyser (réponse « non »), il poursuit sa mission.
- Lorsque le commissaire aux comptes identifie une demande de prestation à analyser (réponse « oui ») **il passe à l'étape 2** de la démarche.

Etape 2 : Analyse de la prestation en vue d'identifier une situation d'autorévision

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

Pour ce faire, le commissaire aux comptes répond à la question suivante : les éléments résultant de cette prestation entreraient-ils dans le champ des éléments susceptibles d'être contrôlés dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes ?

Conclusion

- Lorsqu'à l'issue de son analyse, le commissaire aux comptes répond « **non** » à la **question**, il conclut que la prestation envisagée n'est pas susceptible de faire naître de situation d'autorévision.
Le commissaire aux comptes ou le membre de son réseau **peut accepter d'effectuer la prestation et la mission de commissariat aux comptes peut se poursuivre.**
- Lorsqu'à l'issue de son analyse, le commissaire aux comptes répond « **oui** » à la **question**, il conclut que la prestation, si elle était effectuée, ferait naître une situation d'autorévision. **Il passe à l'étape 3.**

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

L'objet de cette étape est de déterminer si les effets de la prestation, au cas où elle serait effectuée, seront suffisamment faibles pour que l'indépendance du commissaire aux comptes ne risque pas d'être affectée.

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

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

Cette analyse consiste pour le commissaire aux comptes à apprécier l'importance des effets de la prestation en vue de déterminer si elle est susceptible d'engendrer un risque de perte d'indépendance. Il procède à cette analyse en tenant compte :

- de la nature et des conditions de réalisation de cette prestation et notamment :
 - de la marge d'appréciation incluse dans la prestation (prestations subjectives versus prestations objectives) ;
 - du fait que ces prestations pourraient être effectuées si le professionnel était le commissaire aux comptes de l'entité qui demande la prestation (en particulier identité avec les prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel) ;
 - du niveau d'implication du professionnel qui va réaliser la prestation dans le processus de conception (procédures, outils de gestion,...) ou de décision de l'entité, au regard notamment de la capacité de la direction de l'entité à porter un jugement critique sur les propositions qui lui sont faites ;
- du caractère significatif ou non des effets de la prestation au regard des comptes qu'il va être conduit à certifier ou des autres éléments qu'il sera amené à contrôler ;
- de l'existence de facteurs externes tels que :
 - la certification par un commissaire aux comptes ;
 - l'appréciation portée par un professionnel indépendant sur les éléments résultant de la prestation envisagée ;
 - l'appréciation sur les effets de la prestation envisagée, portée, le cas échéant, par le comité d'audit ou tout autre organe de gouvernance remplissant les fonctions d'un comité d'audit au sens de l'article L.823-19 du code de commerce.

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

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

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

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

- lorsque le commissaire aux comptes déterminera que les effets de la prestation ne sont pas significatifs au regard des comptes qu'il certifiera ou des autres éléments qu'il contrôlera. Toutefois, lorsque plusieurs prestations sont demandées, l'analyse devra être complétée par une appréciation de l'effet cumulé de ces prestations au regard du risque d'autorévision et plus généralement du risque de perte d'indépendance ;

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

- lorsque l'examen de la situation d'autorévision démontrera que les prestations pourraient être effectuées si le professionnel était le commissaire aux comptes de l'entité qui demande la prestation. Toutefois, l'examen de la prestation devra permettre de s'assurer que celle-ci pourra être réalisée en conformité avec les normes d'exercice professionnel du commissariat aux comptes ainsi qu'avec les prescriptions du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

En revanche, la présence d'un risque d'autorévision pourra être présumée (présomption simple), lorsque le commissaire aux comptes estimera que la prestation demandée aura des effets significatifs sur les comptes ou sur d'autres éléments à certifier ou à contrôler, et :

- qu'elle le conduira, ou conduira un membre de son réseau, à contribuer à l'élaboration de documents, d'évaluations ou de prises de décision sur lesquels il sera appelé à se prononcer dans le cadre de sa mission, et ce quand bien même la décision finale appartient à la direction de l'entité ou ;
- qu'il ne pourrait pas mettre en œuvre la dite prestation s'il était commissaire aux comptes de l'entité concernée et que cette prestation comporte une marge d'appréciation importante.

Enfin, la certification subséquente par un commissaire aux comptes, incluant le contrôle des éléments résultant de la prestation envisagée, pourra ou non être un élément permettant de conclure à l'absence de risque d'autorévision en fonction des circonstances et de la nature de la prestation analysée ainsi que des liens pouvant unir ou non le professionnel pressenti pour effectuer la prestation à l'auteur de la certification.

Conclusion

- Lorsqu'à l'issue de cette analyse, le commissaire aux comptes estime que les effets de la prestation envisagée seraient suffisamment faibles pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée (réponse « oui »), **il conclut à l'absence de risque d'autorévision. La prestation peut être effectuée et la mission de commissariat aux comptes peut se poursuivre.**
- Lorsqu'à l'issue de cette analyse, le commissaire aux comptes estime que les effets de la prestation envisagée seraient tels qu'ils seraient susceptibles de porter atteinte à son indépendance (réponse « non »), **il conclut à l'existence d'un risque d'autorévision. Le commissaire aux comptes passe à l'étape 4.**

Étape 4 : Possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde

L'objet de cette quatrième et dernière étape est de déterminer si, face au risque d'autorévision identifié, le commissaire aux comptes pourrait mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées lui permettant, ou permettant au membre de son réseau, d'accepter de fournir la prestation envisagée sans que la poursuite de la mission de commissariat aux comptes soit remise en cause.

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

Le commissaire aux comptes s'interroge sur la possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées face au risque d'autorévision identifié, c'est-à-dire qui permettraient de réduire les effets de la prestation envisagée à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée.

Chaque situation est différente et une mesure de sauvegarde devra, selon les circonstances, être cumulée avec d'autres mesures de sauvegarde. Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques, et le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.

En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, il saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, après en avoir informé le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes (article 12 du code de déontologie).

Sans que cette liste présente un caractère exhaustif, ont été considérées comme susceptibles de constituer des mesures de sauvegarde, les mesures suivantes :

- prévoir que la prestation sera réalisée par une équipe et un (des) associé(s) différents de ceux qui effectuent la mission de contrôle légal des comptes ;
- dans le cadre d'un co-commissariat, prévoir, au niveau de la répartition des travaux, de faire auditer les éléments résultant de la prestation envisagée par l'autre co-commissaire ;
- prévoir une revue indépendante de la mission de contrôle légal des comptes.

Conclusion

- Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des mesures de sauvegarde appropriées, c'est-à-dire qui permettraient de réduire les effets de la prestation envisagée à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée (réponse « oui »), **il conclut à l'élimination du risque d'autorévision. Sous réserve de la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées, la prestation peut être effectuée et la mission de commissariat aux comptes poursuivie.**
- Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas identifié de mesure de sauvegarde appropriée (réponse « non »), **il conclut que, si la prestation était effectuée, il serait placé dans une situation d'autorévision de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission. Dans ce cas :**
 - si la décision de réaliser la prestation appartient au seul commissaire aux comptes, la prestation envisagée ne peut être acceptée ;
 - si la décision de réaliser la prestation n'appartient pas au seul commissaire aux comptes mais dépend de son réseau et que ce dernier décide que la prestation sera réalisée, le commissaire aux comptes devra démissionner.

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

Point d'attention :

Il peut arriver qu'en raison de circonstances exceptionnelles résultant de la survenance d'évènements extérieurs (opération d'apport/fusion/acquisition intervenant au niveau de l'entité dont les comptes sont certifiés, rapprochement de 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 RÉFÉRENCE

CODE DE DÉONTOLOGIE

Article 10 - Situations interdites « (...) A ce titre, il lui est interdit de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes :

1° A toute prestation de nature à le mettre dans la position d'avoir à se prononcer dans sa mission de certification sur des documents, des évaluations ou des prises de position qu'il aurait contribué à élaborer ; (...) »

Article 11 - Approche par les risques - « Le commissaire aux comptes identifie les situations et les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission. Il tient compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de son appartenance à un réseau ainsi que des situations d'autorévision le conduisant à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau. »

Article 12 - Mesures de sauvegarde - « Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires, et celles du présent code.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.

Le commissaire aux comptes n'accepte pas la mission ou y met fin si celle-ci ne peut s'accomplir dans des conditions conformes aux exigences légales et réglementaires ainsi qu'à celles du présent code.

En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, il saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, après en avoir informé le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes.

Lorsqu'il est amené à démissionner et que la personne ou entité dont il certifie les comptes exerce une activité dans un secteur soumis à une réglementation particulière telle que celle applicable à l'admission aux négociations de titres financiers sur un marché réglementé, au secteur bancaire ou des assurances, il informe de sa démission les instances publiques compétentes pour cette activité. Ces dispositions s'appliquent également aux commissaires aux comptes de personnes ou d'entités dont les titres financiers sont offerts au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours ou la diffusion de fausses informations »

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



Article 15 - Organisation interne de la structure d'exercice professionnel

Les modalités d'organisation et de fonctionnement des structures d'exercice du commissariat aux comptes, qu'elles soient en nom propre ou sous forme de société, doivent permettre au commissaire aux comptes d'être en conformité avec les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, d'assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de sa mission.

En particulier, chaque structure doit satisfaire aux exigences suivantes :

a) Disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes d'assumer ses responsabilités en matière :

- d'adéquation à l'ampleur de la mission à accomplir des ressources humaines et des techniques mises en œuvre ;*
- de contrôle du respect des règles applicables à la profession et d'appréciation régulière des risques ;*
- d'évaluation périodique en son sein des connaissances et de formation continue.*

b) Mettre en œuvre des procédures :

- assurant une évaluation périodique des conditions d'exercice de chaque mission de contrôle, en vue de vérifier que celle-ci peut être poursuivie dans le respect des exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance vis-à-vis de la personne ou de l'entité contrôlée ;*
- permettant de décider rapidement des mesures de sauvegarde si celles-ci s'avèrent nécessaires.*

c) Le cas échéant, garantir :

- la rotation des signataires, lorsque la loi le prévoit ;*
- la mise en place d'une revue indépendante des opinions émises ;*
- le renforcement des moyens affectés au contrôle lorsque la difficulté technique de la mission ou les exigences déontologiques le commandent ;*
- la mise en place d'un dispositif de contrôle de qualité interne.*

d) Constituer une documentation appropriée sur la manière dont elle satisfait aux exigences ci-dessus.

Article 20 - Succession de missions – « Avant d'accepter sa nomination et sous réserve des incompatibilités prévues à l'article 30, le commissaire aux comptes analyse la nature des missions que lui-même ou le cas échéant le réseau auquel il appartient auraient réalisées antérieurement pour la personne ou l'entité intéressée ou pour la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, afin d'identifier, notamment, les risques d'autorévision qui pourraient résulter de la poursuite de leurs effets dans le temps. Il apprécie leur importance au regard des comptes et met en place les mesures de sauvegarde appropriées.

Dans un tel cas, il communique à la personne ou à l'entité dont il sera chargé de certifier les comptes, pour mise à disposition des actionnaires et associés, les renseignements concernant les prestations antérieures à sa nomination. »



Article 23 -Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à la personne dont les comptes sont certifiés » En cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne ou entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure, à tout moment, que cette prestation est directement liée à la mission de commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation. En cas de doute, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Article 24 -Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés.

« I.-En cas de fourniture d'une prestation de services par un membre du réseau à une personne ou une entité contrôlée ou qui contrôle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, la personne dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes, ce dernier s'assure que son indépendance ne se trouve pas affectée par cette prestation de services.

II.-L'indépendance du commissaire aux comptes qui certifie les comptes est affectée par la fourniture par un membre de son réseau de l'une des prestations suivantes à la personne qui contrôle ou qui est contrôlée par la personne dont les comptes sont certifiés :

- 1° L'élaboration de toute information de nature comptable ou financière incluse dans les comptes consolidés, soumis à la certification du commissaire aux comptes ;
- 2° La conception ou la mise en place de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques relatives à l'élaboration ou au contrôle des informations comptables ou financières incluses dans les comptes consolidés, soumis à la certification du commissaire aux comptes ;
- 3° L'accomplissement d'actes de gestion ou d'administration, directement ou par substitution aux dirigeants de la personne ou de l'entité.

III.-Sans préjudice du II, est présumée affecter l'indépendance du commissaire aux comptes la fourniture par un membre de son réseau de l'une des prestations suivantes à la personne qui contrôle ou qui est contrôlée par la personne dont les comptes sont certifiés :

- 1° La tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes ou l'élaboration d'une information financière ou d'une communication financière ;
- 2° Le recrutement de personnel exerçant au sein de la personne ou de l'entité des fonctions dites sensibles au sens de l'article 26 ;
- 3° La participation à un processus de prise de décision dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;
- 4° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique au bénéfice des personnes exerçant des fonctions sensibles au sens de l'article 26 ;
- 5° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière de financements ou relatifs à l'information financière ;
- 6° La fourniture de prestations de services ou de conseils en matière fiscale de nature à avoir une incidence sur les résultats de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ;

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



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 ;

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



- d) Les membres de la direction de cette société ;*
- e) Tout associé de cette société ayant une influence sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés.*

III - Liens professionnels antérieurs :

Avant l'acceptation de la mission le commissaire aux comptes doit procéder à l'analyse de la situation conformément aux articles 11 et 20.

Il ne peut accepter une mission légale dès lors que celle-ci le placerait dans une situation d'autorévision qui serait de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.

S'il estime, face à une situation à risques résultant de prestations antérieures, que des mesures de sauvegarde sont suffisantes, il informe par écrit le Haut Conseil du commissariat aux comptes de la nature et de l'étendue de ces mesures. »

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



CODE DE COMMERCE

Article L.233-3 - I. - *Une société est considérée, pour l'application des sections 2 et 4 du présent chapitre, comme en contrôlant une autre :*

1° Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;

2° Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;

3° Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ;

4° Lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société.

II. - Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

III. - Pour l'application des mêmes sections du présent chapitre, deux ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérées comme en contrôlant conjointement une autre lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

Article L.233-16 – I. - *Les sociétés commerciales établissent et publient chaque année à la diligence du conseil d'administration, du directoire, du ou des gérants, selon le cas, des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci, dans les conditions ci-après définies.*

II. - Le contrôle exclusif par une société résulte :

1° Soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;

2° Soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise. La société consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote, et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;

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

CNCC

- comprise(s) dans le périmètre de combinaison ;
- contrôlées conjointement au sens du § 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 mineurs ne participant pas au contrôle conjoint ;
- un accord contractuel qui :
 - prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entreprise exploitée en commun ;
 - établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de l'entreprise exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les associés ou actionnaires participant au contrôle conjoint.

7 1004 - Entreprises sous influence notable

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entreprise sans en détenir le contrôle. L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction ou de surveillance, de la participation aux décisions stratégiques, de l'existence d'opérations interentreprises importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique. L'influence notable sur les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise est présumée lorsque l'entreprise consolidante dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale à 20 % des droits de vote de cette entreprise.



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

D'ÉTUDE - Annexe 2 - Exemples de situations - 3 novembre 2011

3/8

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

<p>d'identifier un risque d'autorévision</p>		<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>Éléments « 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 ou en solde, est 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>Éléments « 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>Éléments « 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>Possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées</p>	<p>NA</p>	<p>NA</p>	<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 (et suffisants et appropriés) en s'appuyant essentiellement sur des données 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 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

D'ÉTUDE - Annexe 2 - Exemples de décisions - 3 novembre 2011 48

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

			<p>substance sur le cycle ventes.</p> <ul style="list-style-type: none"> 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>transaction) par un. 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	<p>Absence de situation d'autorévision. Sous réserve de l'analyse des autres risques, le mandat peut être accepté.</p>	<p>Existence d'une situation d'autorévision mais, compte tenu de l'absence (ou) significatif du poste « comptes clients », en mouvement et au solde, absence de risque d'autorévision. Sous réserve de l'analyse des autres risques, le mandat peut être accepté.</p>	<p>Existence d'une situation d'autorévision et d'un risque d'autorévision qui peut être éliminé par la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées.</p> <p>Sous réserve de l'analyse des autres risques et de la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées, le mandat peut être accepté.</p> <p><i>Le commissaire aux comptes :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> informer le HSC de la nature et de l'étendue des mesures de sauvegarde mises en place ; communiquer 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 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

0 179 T - Annexe 2 - Exemples de situations - Novembre 2011

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

II. L'AUTORÉVISION EN COURS D'EXERCICE DE LA MISSION

Exemple 1 : absence de situation d'autorévision

Prestation en matière juridique : secrétariat juridique réalisé par un membre du réseau pour un sous-groupe étranger non compris dans le périmètre de consolidation de l'entité dont les comptes sont certifiés (sociétés sœurs)

Information relative à la nature des travaux

- rédaction des procès verbaux d'Assemblée Générale, envoi des convocations aux assemblées, formalités de publicité, tenue des registres obligatoires

Autres informations

- la prestation sera récurrente
- la prestation n'implique aucune participation au processus de décision

Étape 2 : Analyse de la prestation en vue d'identifier une situation d'autorévision

La demande de prestation concerne des sociétés sœurs de l'entité dont les comptes sont certifiés.

Si la prestation était acceptée, les éléments en résultant (procès verbaux d'assemblée générale, registres obligatoires, formalités de publicité) n'entraient pas dans le champ des éléments susceptibles d'être contrôlés par le commissaire aux comptes.

Conclusion de l'étape 2 : Absence de situation d'autorévision. La prestation peut être effectuée et la mission de commissariat aux comptes peut se poursuivre.

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

D'ÉTAT - Annexe 2 - Exemples de situations - 1 novembre 2011 5/8

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
	<i>En bleu les écarts entre les situations 2 et 3</i>	<i>En rouge les écarts entre les situations 3 et 4</i>	<i>En rouge les écarts entre les situations 3 et 4</i>
Détail de la prestation	<p><i>Information relative à la nature des travaux</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • 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. • Insuffisance au pourcentage de l'activité 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 4 – DÉCISION 2011-02 DU 8 NOVEMBRE 2011 PORTANT SUR L'IDENTIFICATION D'UNE BONNE PRATIQUE PROFESSIONNELLE RELATIVE À L'AUTORÉVISION

9/8

© CNCC - Annexe 2 - Exemples de situations - Novembre 2011

Annexe 2 de la Pratique professionnelle relative à l'autorévision

Possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées	NA	<p>Mesures de sauvegarde envisageables</p> <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. 	<p>Mesures de sauvegarde envisageables</p> <p>→ Au cas d'espèce, les mesures de sauvegarde envisagées au titre de l'exemple 3 ne peuvent être retenues dans la mesure où la participation au pourcentage du legs et de consolidation est susceptible d'avoir un impact sur l'ensemble des comptes et de l'institution financière consolidée.</p> <p>Le commissaire aux comptes n'a pas été en mesure de trouver des mesures de sauvegarde appropriées envisageables en pratique pour le cas d'espèce.</p>
Conclusion	<p>Existence d'une situation d'autorévision mais, compte tenu du caractère non significatif du sous-groupe de filiales au regard des comptes consolidés, il est conclu à l'absence de risque d'autorévision.</p> <p>Sous réserve de l'analyse des autres risques, la prestation peut être effectuée et la mission de commissariat aux comptes peut se poursuivre.</p>	<p>Existence d'une situation d'autorévision et d'un risque d'autorévision qui peut être éliminé par la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées.</p> <p>Sous réserve de l'analyse des autres risques et de la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées, la prestation peut être effectuée et la mission de commissariat aux comptes peut se poursuivre.</p>	<p>Existence d'une situation d'autorévision et d'un risque d'autorévision qui ne peut pas être éliminé par la mise en place des mesures de sauvegarde appropriées.</p> <p>La prestation envisagée ne peut être acceptée par le réseau.</p>




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



Annexe 3 – Exemples de questionnaires d'analyse

I. AUTOREVISION LORS DE L'ACCEPTATION DU MANDAT

Exemple de questionnaire Autorévision – Lors de l'acceptation de mandat :
Analyse d'une prestation antérieure

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

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

Points d'attention

- Ce questionnaire a pour objet de faciliter l'application de la BPP Autorévision, il n'a qu'une valeur d'exemple ;
- il ne prétend pas être exhaustif quant aux éléments à prendre en compte pour analyser la prestation antérieure au regard de l'autorévision ;
- le commissaire aux comptes consigne dans son dossier l'analyse réalisée à chacune des étapes ;
- en cas d'existence de plusieurs prestations antérieures à analyser, l'examen de chaque prestation devra être complété par une appréciation de l'effet cumulé des prestations au regard du risque d'autorévision.

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

Prestations fournies à d'autres entités

Le commissaire aux comptes a-t-il eu connaissance d'autres prestations à analyser, réalisées antérieurement par lui-même, la société à laquelle il appartient, ou un membre de son réseau au bénéfice d'autres entités et susceptibles d'entraîner une situation d'autorévision ?

Oui

Non

Si oui, lesquelles ?

Point d'attention

A partir de l'étape 2, ce questionnaire est à utiliser pour chacune des prestations identifiées à l'étape 1.

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

Étape 2 : analyse de la prestation antérieure en vue d'identifier une situation d'autorévision

- Les effets de la prestation antérieure se poursuivent-ils dans le temps ?

Oui

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.

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

Étape 3 : analyse de la situation d'autorévision en vue d'identifier un risque d'autorévision

Point d'attention

Les indicateurs qui permettent d'identifier un risque d'autorévision ou de conclure à l'absence de risque d'autorévision pour une prestation donnée varient d'une situation à l'autre.

Examen de la nature et des conditions de réalisation de la prestation antérieure

- La marge d'appréciation incluse dans la prestation antérieure est-elle élevée/faible ?

Elevée

Faible ou nulle

Pourquoi ?

- La prestation antérieurement réalisée aurait-elle pu être effectuée si le professionnel pressenti avait été commissaire aux comptes de l'entité qui envisage sa nomination (en particulier la prestation antérieure est-elle identifiable à une prestation entrant dans les diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes) ?

Oui

Non

Pourquoi ?

- Le niveau d'implication du professionnel qui a réalisé la prestation antérieure dans le processus de conception (procédures, outils de gestion,...) ou de décision de l'entité, au regard notamment de la capacité de la direction de l'entité à porter un jugement critique sur les propositions qui lui sont faites, est-il élevé/faible ?

Elevé

Faible ou nul

Pourquoi ?

Appréciation du caractère significatif des effets de la prestation

- Les effets de la prestation antérieure sont-ils significatifs au regard des comptes que le professionnel pressenti serait conduit à certifier ou au regard d'autres éléments qu'il serait amené à contrôler s'il était nommé commissaire aux comptes ?

Oui

Non

Pourquoi ?

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

Existence de facteurs externes à prendre en compte pour apprécier l'importance des effets de la prestation antérieure

- Les comptes incluant les éléments résultant de la prestation antérieure ont-ils été certifiés par un commissaire aux comptes ?

Oui

Non

Commentaires :

- Un autre professionnel indépendant a-t-il porté une appréciation sur les éléments résultant de la prestation antérieure ?

Oui

Non

Commentaires :

- Le comité d'audit ou un autre organe de gouvernance remplissant les fonctions d'un comité d'audit a-t-il porté une appréciation sur les effets de la prestation antérieure réalisée ?

Oui

Non

Si oui, préciser la nature de l'appréciation :

Conclusion de l'étape 3 : un risque d'autorévision a-t-il été 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.

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

Étape 4 : possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde

- Face au risque d'autorévision identifié, le commissaire aux comptes peut-il mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées ?

Oui

Non

Si oui, lesquelles, et en quoi sont-elles appropriées ?

Pour mémoire

Sans que cette liste présente un caractère exhaustif, ont été considérées comme susceptibles de constituer des mesures de sauvegarde, les mesures suivantes :

- 1 - interrompre la prestation ;
- 2 - prévoir que la mission de contrôle légal des comptes sera réalisée par une équipe et un (des) associé(s) différents de ceux qui ont effectué la prestation antérieure ;
- 3 - faire contrôler par un tiers indépendant les éléments résultant de la prestation antérieure ;
- 4 - faire refaire la prestation antérieure par un tiers indépendant ;
- 5 - dans le cadre d'un co-commissariat, prévoir, au niveau de la répartition des travaux, de faire auditer les éléments résultant de la prestation antérieure par l'autre co-commissaire ;
- 6 - prévoir une revue indépendante de la mission de contrôle légal des comptes.

II. AUTOREVISION EN COURS D'EXERCICE DE LA MISSION

Exemple de questionnaire Autorévision - En cours d'exercice de la mission : Analyse d'une demande de prestation

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

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

Points d'attention

- Ce questionnaire a pour objet de faciliter l'application de la BPP Autorévision, il n'a qu'une valeur d'exemple ;
- il ne prétend pas être exhaustif quant aux éléments à prendre en compte pour analyser la demande de prestation au regard de l'autorévision ;
- le commissaire aux comptes consigne dans son dossier l'analyse réalisée à chacune des étapes ;
- en cas d'existence de plusieurs demandes de prestations à analyser, l'examen de chaque prestation devra être complété par une appréciation de l'effet cumulé des prestations au regard du risque d'autorévision.

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

Étape 1 : identification d'une demande de prestations à analyser

Préambule

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

- les missions réalisées en qualité de commissaire aux 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 audité contrôle ou qui la contrôle au sens des I et II de l'article L.233-3 du code de commerce.

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

Prestations qu'il est demandé au commissaire aux comptes, à la société à laquelle il appartient ou à un membre du réseau, de fournir à d'autres entités comprises dans le périmètre de consolidation⁹ /combinaison¹⁰

Recommandations

Il est recommandé que le commissaire aux comptes :

- considérer la liste des entités qui entrent dans le périmètre de consolidation ou de combinaison et exerce son jugement professionnel afin de déterminer les entités pour lesquelles l'identification de demandes de prestations à effectuer par son réseau semble appropriée ;
- demande aux membres de son réseau de le consulter, pour les entités identifiées ci-dessus, préalablement à l'acceptation de toute prestation susceptible d'engendrer une situation d'autorévision. A cet effet, il leur communique la définition de la situation d'autorévision.

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

Oui

Non

Si oui, lesquelles ?

Prestations qu'il est demandé au commissaire aux comptes, à la société à laquelle il appartient ou à un membre du réseau, de fournir à d'autres entités

Le commissaire aux comptes a-t-il eu connaissance d'autres prestations à analyser, à réaliser par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau, au bénéfice d'autres entités et susceptible d'entraîner une situation d'autorévision ?

Oui

Non

Si oui, lesquelles ?

Point d'attention

A partir de l'étape 2 le questionnaire est à utiliser pour chacune des prestations identifiées à l'étape 1.

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.

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

Étape 2 : analyse de la prestation en vue d'identifier une situation d'autorévision

Les éléments résultant de la prestation entreraient-ils dans le champ des éléments susceptibles d'être contrôlés dans le cadre de la mission de contrôle légal des comptes ?

Oui

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

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

Étape 3 : analyse de la situation d'autorévision en vue d'identifier un risque de perte d'indépendance engendré par cette situation (risque d'autorévision)

Point d'attention

Les indicateurs qui permettent d'identifier un risque d'autorévision ou de conclure à l'absence de risque d'autorévision pour une prestation donnée varient d'une situation à l'autre.

Examen de la nature et des conditions de réalisation de la prestation envisagée

- La marge d'appréciation incluse dans la prestation est-elle élevée/faible ?

- Elevée
Faible ou nulle

Pourquoi ?

- La prestation pourrait-elle être effectuée si le professionnel était le commissaire aux comptes de l'entité qui demande la prestation (en particulier la prestation est-elle identifiable à une prestation entrant dans les diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes) ?

- Oui
Non

Pourquoi ?

- Le niveau d'implication du professionnel qui va réaliser la prestation dans le processus de conception (procédures, outils de gestion,...) ou de décision de l'entité, au regard notamment de la capacité de la direction de l'entité à porter un jugement critique sur les propositions qui lui sont faites, est-il élevé/faible ?

- Elevé
Faible ou nul

Pourquoi ?

Appréciation du caractère significatif des effets de la prestation

- Les effets de la prestation seront-ils significatifs au regard des comptes que le commissaire aux comptes sera conduit à certifier ou au regard d'autres éléments qu'il sera amené à contrôler ?

- Oui
Non

Pourquoi ?

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

Existence de facteurs externes à prendre en compte pour apprécier l'importance des effets de la prestation

- Les comptes incluant les éléments résultant de la prestation seront-ils certifiés par un commissaire aux comptes ?

Oui
Non

Commentaires :

- Un autre professionnel indépendant va-t-il porter une appréciation sur les éléments résultant de la prestation ?

Oui
Non

Commentaires :

- Le comité d'audit ou un autre organe de gouvernance remplissant les fonctions d'un comité d'audit a-t-il porté une appréciation sur les effets de la prestation à fournir ?

Oui
Non

Si oui, préciser la nature de l'appréciation :

Conclusion de l'étape 3 : un risque d'autorévision a-t-il été 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.

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

Etape 4 : possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde

- Face au risque d'autorévision identifié, le commissaire aux comptes peut-il mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées ?

Oui

Non

Si oui, lesquelles et en quoi sont-elles appropriées ?

Pour mémoire

Sans que cette liste présente un caractère exhaustif, ont été considérées comme susceptibles de constituer des mesures de sauvegarde, les mesures suivantes :

- 1 - prévoir que la prestation sera réalisée par une équipe et un (des) associé(s) différents de ceux qui effectuent la mission de contrôle légal des comptes ;
- 2 - dans le cadre d'un co-commissariat, prévoir, au niveau de la répartition des travaux, de faire auditer les éléments résultant de la prestation envisagée par l'autre co-commissaire ;
- 3 - prévoir une revue indépendante de la mission de contrôle légal des comptes.

Avis du H3C

Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil rappelle qu'en application de l'article 17 du code de déontologie « *lorsque les comptes d'une personne sont certifiés par plusieurs commissaires, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes* ».

Au vu des éléments exposés, il apparaît que du fait de leur rapprochement, les sociétés de commissaires aux comptes A et B n'appartiennent plus à des structures d'exercice professionnel distinctes. Cette situation contrevenant aux dispositions de l'article 17 précité, l'exercice collégial du commissariat aux comptes n'est donc plus régulier.

Dans une telle situation, le Haut Conseil constate que le code ne prévoit ni mesures de sauvegarde ni dispositions transitoires qui permettent la poursuite de la mission.

Il considère en conséquence que l'un des deux commissaires aux comptes doit démissionner sans que cette démission puisse être différée.

Le Haut Conseil rappelle qu'en cas de démission du commissaire aux comptes titulaire, le commissaire aux comptes suppléant, nommé en application de l'article L.823-1 du code de commerce, est appelé à le remplacer et à exercer sa mission dans les conditions prévues à l'article précité et le respect des dispositions légales et réglementaires applicables aux commissaires aux comptes.

Le Haut Conseil estime par ailleurs que lorsque le commissaire aux comptes est à l'origine de la survenance d'un événement conduisant à le placer dans une situation contraire aux règles de la profession, il est nécessaire qu'il anticipe les conséquences de cet événement, notamment quant à la poursuite de ses missions de certification

Christine THIN

Présidente

ANNEXE 6 – AVIS 2011-07 DU 7 AVRIL 2011 RELATIF À LA POSSIBILITÉ POUR UNE ENTITÉ DE METTRE FIN DE MANIÈRE ANTICIPÉE AU MANDAT DE SON COMMISSAIRE AUX COMPTES

Avis du H3C

L'article L.820-1 alinéa 1 du Code de commerce dispose que : « *Nonobstant toute disposition contraire, les dispositions du présent titre² sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission. Elles sont également applicables à ces personnes et entités, sous réserve des règles propres à celles-ci, quel que soit leur statut juridique.* »

Cet article n'opère pas de distinction selon que le commissaire aux comptes est nommé en application de dispositions légales ou réglementaires ou volontairement en dehors de toute obligation légale ou réglementaire.

Par conséquent, l'ensemble des dispositions du titre 2^{ème} du livre VIII du Code de commerce, et en particulier l'article L.823-3 alinéa 1 du code de commerce qui dispose que « *Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice.* » est applicable à tout commissaire aux comptes, quel que soit le fondement, législatif ou volontaire, de sa nomination.

Par ailleurs, le Haut Conseil estime nécessaire que le commissaire aux comptes pressenti pour certifier les comptes d'une entité qui n'est pas soumise à l'obligation de nommer un commissaire aux comptes, rappelle aux membres de l'organe appelé à le nommer la durée de son mandat ainsi que la nature et l'étendue de sa mission.

Christine THIN

Présidente

² Titre deuxième « Des commissaires aux comptes » du livre VIII « De quelques professions réglementées »

ANNEXE 7 – AVIS 2011-22 DU 15 DÉCEMBRE 2011 RELATIF À LA DÉMISSION D'UN COMMISSAIRE AUX COMPTES DEVENU L'EXPERT-COMPTABLE DE L'ENTITÉ DONT IL CERTIFIE LES COMPTES

le 15 décembre 2011

Avis 2011-22

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R.821-6 du code de commerce
relatif à la démission d'un commissaire aux comptes devenu l'expert-comptable de
l'entité dont il certifie les comptes***

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par l'Autorité des marchés financiers d'une situation de démission d'un commissaire aux comptes.

Dans sa lettre de démission, le commissaire aux comptes mentionne qu'il a accepté de « devenir l'expert-comptable » de l'entité dont il certifie les comptes.

Il invoque l'article 19 du code de déontologie pour justifier sa démission estimant que « cet événement est de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession et notamment à porter atteinte à [son] indépendance ou à [son] objectivité ».

Le Haut Conseil a examiné cette situation au cours de sa séance du 8 décembre 2011 et rend l'avis qui suit.

Avis du Haut Conseil

L'article L. 823-3 du code de commerce prévoit que « Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice. ».

L'article 19 du code de déontologie prévoit que « Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes ». En outre, cet article énonce les motifs légitimes de démission.

L'article 18 du code de déontologie prévoit qu'« en cours de mandat, le commissaire aux comptes veille à ce que les exigences légales et réglementaires et celles du présent code, remplies lors de l'acceptation de la mission, soient toujours respectées (...) ».

En choisissant de devenir l'expert-comptable de la société dont il certifie les comptes, le commissaire aux comptes a pris une décision dont il savait qu'elle le placerait en contravention avec les dispositions légales et réglementaires s'il demeurait en fonctions.

ANNEXE 7 – AVIS 2011-22 DU 15 DÉCEMBRE 2011 RELATIF À LA DÉMISSION D'UN COMMISSAIRE
AUX COMPTES DEVENU L'EXPERT-COMPTABLE DE L'ENTITÉ DONT IL CERTIFIE LES COMPTES

H3C – Avis 2011-22

En conséquence, le Haut Conseil estime que la démission du commissaire aux comptes n'est pas justifiée par un motif légitime, la « *survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession et notamment à porter atteinte à [son] indépendance ou à [son] objectivité* » visée au d) de l'article 19 du code de déontologie ne pouvant pas être invoquée en l'espèce.

Christine THIN

Présidente

ANNEXE 8 – AVIS 2011-06 DU 7 AVRIL 2011 RELATIF AU RECOURS À UN RÉVISEUR INDÉPENDANT N'APPARTENANT PAS À LA STRUCTURE D'EXERCICE PROFESSIONNEL DÉTENTRICE DU MANDAT

Avis du H3C

Au vu de ces éléments, le Haut Conseil est d'avis que le recours à un commissaire aux comptes externe à la structure d'exercice professionnel pour réaliser une revue indépendante est possible.

En outre, il estime nécessaire que la relation contractuelle entre le réviseur indépendant externe et le commissaire aux comptes titulaire du mandat soit formalisée et que la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés soit informée de ce recours.

Christine THIN

Présidente

ANNEXE 9 – AVIS 2011-18 DU 9 JUIN 2011 RELATIF À LA POSSIBILITÉ POUR UN COMMISSAIRE AUX COMPTES DE DÉLIVRER UNE ATTESTATION DANS LE CADRE D'UN LITIGE

le 9 juin 2011

Avis 2011-18

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce
relatif à la possibilité pour un commissaire aux comptes
de délivrer une attestation dans le cadre d'un litige*

Introduction

Le Haut Conseil s'est saisi d'une situation, constatée à l'occasion des contrôles périodiques, selon laquelle un commissaire aux comptes est sollicité par la société dont il certifie les comptes pour délivrer une attestation portant sur la concordance d'un état des stocks avec le montant figurant en comptabilité, en vue de sa production en justice dans le cadre d'un litige salarial.

Cette situation soulève une question de principe quant à la possibilité pour un commissaire aux comptes de délivrer une attestation la sachant susceptible d'être produite en justice.

Le Haut Conseil a examiné cette situation au cours de sa séance du 26 mai 2011 et rend l'avis qui suit.

Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil rappelle que, sauf dispositions spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires, le commissaire aux comptes ne peut délivrer des attestations que sous réserve de se conformer aux dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux attestations entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

Il relève ensuite qu'entre autres conditions, la norme rappelle les dispositions du 14° de l'article 10 du code de déontologie selon lesquelles « il est interdit au commissaire aux comptes de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L.233-3 du code de commerce, à toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel ces personnes seraient impliquées ».

Le commissaire aux comptes n'est donc pas autorisé à établir un document, qui comporterait une appréciation, susceptible d'être assimilée à une expertise demandée dans le cadre d'un contentieux.

D'autre part, il ne peut pas établir une attestation qui relèverait des dispositions de l'article 202 du code de procédure civile.

ANNEXE 9 – AVIS 2011-18 DU 9 JUIN 2011 RELATIF À LA POSSIBILITÉ POUR UN COMMISSAIRE AUX COMPTES DE DÉLIVRER UNE ATTESTATION DANS LE CADRE D'UN LITIGE

Avis du H3C

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

Christine THIN

Présidente

ANNEXE 10 – AVIS 2012-03 DU 22 MARS 2012 RELATIF À LA POSSIBILITÉ, POUR UN COMMISSAIRE AUX COMPTES OU UN MEMBRE DE SON RÉSEAU D'INTERVENIR EN QUALITÉ DE « CERTIFICATEUR » AU SENS DE LA LOI N° 2010-476 DU 12 MAI 2010

H3C – Avis 2012-03

Le dernier alinéa du même article dispose que « lorsqu'un commissaire aux comptes est affilié à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, il ne peut certifier les comptes d'une personne ou d'une entité qui, en vertu d'un contrat conclu avec ce réseau ou un membre de ce réseau, bénéficie d'une prestation de services, qui n'est pas directement liée à la mission du commissaire aux comptes selon l'appréciation faite par le Haut Conseil du commissariat aux comptes en application du troisième alinéa de l'article L. 821-1 ».

Aussi, le Haut Conseil a estimé qu'il lui incombait, sans préjudice des décisions que l'ARJEL pourrait prendre sous la législation qui lui est propre, d'examiner si les missions de « certificateur » peuvent être considérées, ou non, comme des prestations directement liées à la mission de commissaire aux comptes, condition nécessaire pour que ces missions puissent être réalisées par le commissaire aux comptes de l'opérateur auprès de cet opérateur, d'un opérateur qui le contrôle ou qui est contrôlé par lui, ou par un membre du réseau de ce commissaire aux comptes auprès de l'opérateur.¹

Le Haut Conseil a échangé avec des représentants de l'ARJEL et auditionné des certificateurs agréés aux fins d'apprécier la nature des travaux du certificateur et les relations qu'entretient ce dernier avec l'opérateur et avec l'ARJEL.

Les missions assignées au « certificateur » sont définies par la loi du 12 mai 2010² complétée par une décision du collège de l'ARJEL³. Elles portent sur le contrôle du respect, par l'opérateur, de l'ensemble de ses obligations légales et réglementaires.

Elles se décomposent en un volet dit « technique » portant sur les obligations relatives au dispositif de traitement informatique des opérations de jeux et en un volet dit « général » portant sur les obligations d'ordre juridique et financier.

Le Haut Conseil estime qu'il n'existe pas, à la date du présent avis, de norme d'exercice professionnel applicable à ces interventions. En conséquence celles-ci ne peuvent pas être réalisées par le commissaire aux comptes de l'opérateur ou par un membre du réseau du commissaire aux comptes, auprès de cet opérateur.

Le Haut Conseil souligne enfin que l'intervention d'un membre du réseau en qualité de « certificateur » au sein de la société qui contrôle ou qui est contrôlée par l'entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes reste subordonnée au respect des dispositions de l'article 24 du code de déontologie et d'éventuelles décisions intéressant les « certificateurs » que l'ARJEL pourrait estimer utile de prendre, en particulier celles visant à préciser les critères d'indépendance et d'impartialité prévus par son règlement traitant de la procédure d'inscription sur la liste des organismes certificateurs.

Christine THIN

Présidente

¹ Pour ce qui concerne les missions de « certificateur » qui pourraient être fournies par un membre du réseau du commissaire aux comptes de l'opérateur à cet opérateur, un opérateur qui le contrôle ou qui est contrôlé par lui, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, l'article 24 du code de déontologie prévoit que le commissaire aux comptes doit s'assurer que son indépendance ne se trouve pas affectée par cette prestation de services. Il n'existe pas en revanche de disposition prévoyant qu'une norme doit définir cette prestation.

² Article 23, II et III

³ Décision n°2010-065 du 23 juillet 2010



ANNEXE 11 – DÉLIBÉRATION 2011-08 DU 9 JUIN 2011 RELATIVE AUX DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LES COMITÉS D'ENTREPRISE

H3C - Délibération 2011-08

Cette situation soulève également la question de la nature des diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes pour « approuver » le bilan du comité d'entreprise au regard de la mission de contrôle légal confiée aux commissaires aux comptes.

Il ressort de la lecture combinée des articles L.2323-8⁴ et R.2323-37 du code du travail que le commissaire aux comptes qui « approuve » le bilan du comité d'entreprise est le commissaire aux comptes de l'entité. Le Haut Conseil relève à cet égard que cette situation peut être porteuse de conflit d'intérêts.

Il constate par ailleurs que les textes ne permettent pas d'apprécier les modalités de mise en œuvre de cette mission, ni d'en comprendre l'articulation avec la mission de certification des comptes par le commissaire aux comptes du comité d'entreprise.

Compte tenu des difficultés d'interprétation des textes portant sur les deux situations précitées et des problématiques de mise en œuvre qui en découlent, le Haut Conseil estime nécessaire de poursuivre la réflexion en lien avec l'ensemble des pouvoirs publics aux fins d'examiner l'opportunité d'apporter toute clarification utile pour en assurer la bonne application par les professionnels.

Philippe STEING
Secrétaire Général

Christine THIN
Présidente

⁴ Article L.2323-8 du code du travail

Dans les sociétés commerciales, l'employeur communique au comité d'entreprise, avant leur présentation à l'assemblée générale des actionnaires ou à l'assemblée des associés, l'ensemble des documents transmis annuellement à ces assemblées ainsi que le rapport des commissaires aux comptes. Le comité peut formuler toutes observations sur la situation économique et sociale de l'entreprise. Ces observations sont transmises à l'assemblée des actionnaires ou des associés, en même temps que le rapport du conseil d'administration, du directoire ou des gérants.

Le comité peut convoquer les commissaires aux comptes pour recevoir leurs explications sur les différents postes des documents communiqués ainsi que sur la situation financière de l'entreprise.

Les membres du comité d'entreprise ont droit aux mêmes communications et copies que les actionnaires, aux mêmes époques, dans les conditions prévues par les articles L.225-100 et suivants du code de commerce.



ANNEXE 12 –AVIS 2011-21 DU 28 NOVEMBRE 2011 RELATIF À L'EXERCICE DE LA MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES DANS LES PARTIS ET GROUPEMENTS POLITIQUES

Avis du H3C

entreprises dans lesquels le parti ou groupement détient la moitié du capital social ou des sièges de l'organe d'administration ou exerce un pouvoir prépondérant de décision ou de gestion ».

La comptabilité des partis et groupements politiques doit respecter les prescriptions de l'avis n° 95-02 du Conseil national de la comptabilité relatif à la comptabilité de ces entités.

Cet avis précise que les comptes des partis et groupements politiques, tels que définis par l'article 11-7, alinéa 1 de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988¹, correspondent à des *comptes d'ensemble*. Il prévoit également que ces comptes sont établis en respectant certains principes généraux, notamment celui de sincérité « *ce qui implique que les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, évènements et situations* ».

L'avis n° 95-02 ne prévoit pas explicitement que les comptes d'ensemble donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat du parti ou groupement politique². En l'absence de précision sur ce point, et sous réserve d'une position différente qui pourrait être donnée par l'Autorité des normes comptables, le Haut Conseil estime qu'il ne peut pas être considéré que le principe d'image fidèle est inclus dans le référentiel défini par l'avis n° 95-02.

• ***Sur le cadre législatif et réglementaire applicable à la certification des comptes des partis et groupements politiques***

L'article 11-7 de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988 prévoit que « *les comptes des partis ou groupements [politiques] sont arrêtés chaque année [et] sont certifiés par deux commissaires aux comptes* ».

La loi précitée ne contient aucune disposition susceptible d'écarter les règles de droit commun applicables aux commissaires aux comptes.

En application de l'article L 820-1 du code de commerce, les dispositions du Titre II du Livre VIII du code de commerce sont, en effet, « *applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission* ».

Parmi ces dispositions figurent notamment :

- l'article L 823-9 qui prévoit la certification de la régularité, de la sincérité des comptes annuels et des comptes consolidés et du respect du principe d'image fidèle ainsi que la justification, par le commissaire aux comptes, de ses appréciations,

- et l'article L 823-10 relatif au contrôle de la sincérité et de la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière ou les comptes annuels.

Toutefois, l'alinéa 1er de l'article L 820-1 du code de commerce précise que le dispositif de droit commun s'applique aux entités contrôlées « *sous réserve des règles propres à celles-ci, quel que soit leur statut juridique* ».

Il ne peut donc être imposé aux partis et groupements politiques un référentiel différent ou plus exigeant, pour l'établissement de leurs comptes, que celui résultant des règles qui leur sont applicables.

¹ Article 11-7, alinéa 1 de la loi du n° 88-227 du 11 mars 1988

Les partis ou groupements bénéficiaires de tout ou partie des dispositions des articles 8 à 11-4 ont l'obligation de tenir une comptabilité. Cette comptabilité doit retracer tant les comptes du parti ou groupement politique que ceux de tous les organismes, sociétés ou entreprises dans lesquels le parti ou groupement détient la moitié du capital social ou des sièges de l'organe d'administration ou exerce un pouvoir prépondérant de décision ou de gestion.

² Le principe d'image fidèle est prévu à l'article L.123-14 du code de commerce : « *les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise...* »



ANNEXE 12 –AVIS 2011-21 DU 28 NOVEMBRE 2011 RELATIF À L'EXERCICE DE LA MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES DANS LES PARTIS ET GROUPEMENTS POLITIQUES

Avis du H3C

En dehors de l'article L 820-1 du code de commerce qui rend applicable l'article L 823-9 du code de commerce aux partis et groupements politiques, l'article 14 du code de déontologie de la profession dispose que « le commissaire aux comptes accomplit sa mission en respectant les normes d'exercice professionnel ».

Il faut donc déduire de ces textes que l'ensemble des normes d'exercice professionnel, trouvent à s'appliquer aux commissaires aux comptes des partis et groupements politiques, y compris les normes relatives au « rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » et à la « justification des appréciations », dans la limite, bien évidemment, des obligations pesant sur ces organismes.

En résumé, il résulte de cette analyse que :

- la certification des « comptes d'ensemble » des partis et groupements politiques doit être réalisée en référence à l'avis n° 95-02 du Conseil national de la comptabilité. Aussi, dès lors qu'il est retenu que ce référentiel comptable n'intègre pas le principe d'image fidèle, l'opinion du commissaire aux comptes ne pourra pas être exprimée en référence à ce principe. Elle sera formulée en termes de conformité des comptes, dans tous leurs aspects significatifs, avec le référentiel défini par l'avis n° 95-02 du Conseil national de la comptabilité et pourra utilement faire référence, en particulier, au respect par les comptes du principe de sincérité, qui implique que les informations comptables donnent à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations.

- l'établissement d'un rapport de gestion n'étant pas prévu par les textes régissant les partis et groupements politiques, l'article L 823-10 ne trouve pas à s'appliquer, sauf dans le cas où un tel rapport serait volontairement établi par un parti ou un groupement politique. Le Haut Conseil rappelle toutefois qu'au-delà des obligations posées par le Titre II du Livre VIII du code de commerce, les commissaires aux comptes des partis et groupements politiques devront respecter les autres obligations qui pourraient être prévues par les textes régissant ces entités.

- l'ensemble des normes d'exercice professionnel sont applicables aux commissaires aux comptes des partis et groupements politiques. En conséquence, le Haut Conseil estime qu'il n'y a pas lieu d'établir une norme d'exercice professionnel relative à la mission des commissaires aux comptes dans les partis et groupements politiques. En revanche, il considère qu'il serait opportun qu'un avis technique soit élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en vue, d'une part, d'explicitier les risques propres aux partis et groupements politiques et, d'autre part, de présenter les diligences appropriées qui en résultent pour les commissaires aux comptes qui contrôlent ce type d'organismes.

Christine THIN

Présidente

ANNEXE 13 – AVIS 2012-01 DU 9 FÉVRIER 2012 SUR LA RÉPARTITION DES TRAVAUX ENTRE CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES

H3C – Avis 2012-01

En vue de clarifier ces obligations, le Haut Conseil estime utile d'émettre le présent avis. Il y précise :

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

Est en outre présentée, à titre indicatif, une typologie de répartitions des travaux permettant d'apprécier, à partir de critères quantitatifs, leur caractère *a priori* équilibré ou non (IV).

Avis du Haut Conseil

I. Principes applicables en matière d'appréciation de la répartition des travaux

En application de la norme d'exercice professionnel « *relative à l'audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes* », certains travaux ne peuvent pas être répartis et doivent être mis en œuvre, ensemble ou séparément, selon le cas, par chacun des commissaires aux comptes. Il en est ainsi :

- de la prise de connaissance de l'entité, de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes et de la détermination des seuils de signification ;
- du processus de répartition des travaux ;
- de la revue des travaux réalisés par les autres commissaires aux comptes ;
- des procédures analytiques permettant la revue de la cohérence d'ensemble des comptes ;
- de la vérification de la sincérité et de la concordance avec les comptes des documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
- des communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et avec la direction de l'entité.

Le Haut Conseil estime que le volume d'heures consacré par chacun des commissaires aux comptes à la mise en œuvre de ces travaux devrait être sensiblement équivalent.

Il rappelle en outre que la revue croisée des travaux réalisés par les commissaires aux comptes constitue le corollaire de la répartition. Cette revue est indispensable et doit permettre à chaque commissaire aux comptes d'apprécier si les conclusions auxquelles les autres commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes.

S'agissant des travaux à répartir, quatre principes doivent être observés.

I.1. Les critères quantitatifs permettant d'apprécier le caractère équilibré de la répartition des travaux sont les volumes horaires et le montant des honoraires

La norme d'exercice professionnel « *relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* » précise que le caractère équilibré de la répartition des travaux est apprécié au moyen de critères quantitatifs tel que le « *volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation des travaux* ».

Le Haut Conseil estime que le montant des honoraires alloués aux commissaires aux comptes constitue, à côté du volume d'heures, un critère quantitatif à prendre en compte dans la mesure où il reflète normalement le poids relatif des travaux réalisés par chacun d'eux.

1.2. La répartition du nombre d'heures et du montant des honoraires ne doit pas être disproportionnée ni conduire à une répartition déséquilibrée des travaux

La norme d'exercice professionnel « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » n'impose pas une égalité des volumes d'heures et du montant des honoraires affectés à chaque commissaire aux comptes.

En revanche, il ressort des dispositions de cette norme que :

- le volume horaire affecté à l'un des commissaires aux comptes ne doit pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes.

Une répartition du volume horaire est disproportionnée lorsque l'inégalité du nombre d'heures est telle que l'un des co-commissaires aux comptes n'est pas en mesure de mettre en œuvre les travaux nécessaires à l'exercice de sa mission, et ce quels que soient les critères qualitatifs pouvant exister par ailleurs.

Le Haut Conseil estime que l'interdiction de disproportion prévue expressément par la norme en matière de volumes horaires doit également s'appliquer à la répartition des montants d'honoraires.

- la répartition des travaux ne doit pas être déséquilibrée.

Une répartition des travaux est déséquilibrée lorsque, d'un point de vue à la fois quantitatif et qualitatif, elle ne permet pas à l'un des co-commissaires aux comptes de mettre en œuvre les travaux nécessaires à l'exercice de sa mission.

Il résulte de l'ensemble de ces éléments qu'une répartition inégale des heures ou des honoraires :

- en cas de disproportion, induit toujours une répartition déséquilibrée des travaux ;
- en l'absence de disproportion, peut se concilier avec une répartition équilibrée des travaux si la prise en compte de critères qualitatifs permet de justifier cette inégalité.

Le Haut Conseil observe également que l'égalité dans la répartition n'implique pas nécessairement que celle-ci est équilibrée : l'analyse qualitative peut dans certains cas mettre en évidence qu'une répartition égale en nombre d'heures et/ou en montant d'honoraires est en réalité déséquilibrée¹.

1.3. La répartition des travaux doit être régulièrement modifiée

La modification régulière de la répartition des travaux prévue au paragraphe 08 de la norme « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » constitue, pour le Haut Conseil, une condition essentielle pour que l'exercice de la mission par plusieurs commissaires aux comptes permette la mise en œuvre effective d'un double regard sur les comptes. Elle permet également à chacun des commissaires aux comptes d'approfondir sa compréhension des éléments contrôlés.

¹ Ainsi une répartition égale des heures ne pourrait-elle pas compenser une différence marquée d'expérience et de compétence entre les équipes d'audit mises en place par deux commissaires aux comptes.

b) Font partie des travaux à répartir les travaux relatifs aux entités qui entrent dans le périmètre de consolidation lorsqu'ils sont mis en œuvre par les co-commissaires de l'entité consolidante pour contrôler les comptes consolidés.

L'article L. 823-9 du code de commerce prévoit que « la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités ».

La norme d'exercice professionnel « relative aux principes applicables à l'audit des comptes consolidés » prévoit l'implication des commissaires aux comptes de la société consolidante dans la définition des travaux à mener dans les entités comprises dans le périmètre de consolidation. Elle définit notamment les critères à partir desquels les commissaires aux comptes doivent évaluer la possibilité de s'appuyer, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, sur les travaux et les conclusions des professionnels chargés du contrôle de ces entités. Elle prévoit que, si les commissaires aux comptes estiment qu'ils ne peuvent utiliser les travaux réalisés par ces professionnels, ils adaptent leur niveau d'implication dans les travaux requis et, si besoin, réalisent eux-mêmes ces travaux. Elle précise enfin que, si les commissaires aux comptes estiment insuffisants les travaux accomplis au niveau de ces entités, ils conçoivent les procédures complémentaires à mettre en œuvre par les professionnels chargés du contrôle des comptes de ces entités ou par eux mêmes.

Les travaux ainsi réalisés constituent des procédures d'audit devant faire l'objet, en application de la norme « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », d'une répartition équilibrée et régulièrement modifiée.

c) Dans le cas particulier d'un collègue de commissaires aux comptes intervenant dans une entité consolidée par un groupe, ne sont pas à prendre en compte dans les travaux à répartir ceux qui sont uniquement requis par la certification des comptes de la société-mère.

Ainsi, les commissaires aux comptes d'une entité comprise dans un périmètre de consolidation peuvent être amenés à réaliser des travaux à la demande des professionnels en charge du contrôle des comptes de l'entité consolidante³.

Le Haut Conseil estime que ces travaux ne doivent pas être pris en compte dans les travaux à répartir entre les co-commissaires de l'entité consolidée par le groupe dès lors qu'ils ne correspondent pas à des travaux à mettre en œuvre dans le cadre de la certification des comptes de cette entité.

II.2. Autres interventions prévues par la loi ou le règlement

Selon le paragraphe 01 de la norme « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », les commissaires aux comptes, constituent l'organe de contrôle légal des comptes de l'entité et exercent leur mission de façon collégiale.

Ce mode d'exercice s'applique à l'ensemble des interventions prévues par la loi ou le règlement.

³ Par exemple travaux mis en œuvre par les commissaires aux comptes d'une filiale française qui établit une sous-consolidation à la demande des auditeurs d'une société-mère américaine.

ANNEXE 13 – AVIS 2012-01 DU 9 FÉVRIER 2012 SUR LA RÉPARTITION DES TRAVAUX ENTRE CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES

H3C – Avis 2012-01

Le Haut Conseil considère que :

II.2.1 Ces interventions doivent être réalisées par tous les commissaires aux comptes et faire l'objet d'une répartition équilibrée et régulièrement modifiée dès lors qu'elles nécessitent un nombre d'heures significatif.

Tel est le cas lorsque le commissaire aux comptes d'une entité réalise l'examen limité des comptes semestriels prévu par les articles L. 232-7 du code de commerce et L. 451-1-2 III du code monétaire et financier.

II.2.2 Il peut être admis que les autres interventions soient mises en œuvre par un seul des commissaires aux comptes, le ou les autres commissaires assurant la revue des travaux.

On constate que leur répartition est fréquemment intégrée dans celle des travaux de certification des comptes annuels.

Cette pratique est acceptable pour le Haut Conseil dès lors qu'elle s'accompagne d'une modification régulière de la répartition des travaux⁴ et préserve la capacité de chaque commissaire aux comptes d'exercer pleinement sa mission.

II.3. Diligences directement liées à la mission

Le Haut Conseil relève que les normes d'exercice professionnel relatives aux prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes prévoient que certaines de ces prestations peuvent être réalisées par un seul des co-commissaires aux comptes. Il considère que ce principe doit être retenu pour déterminer les règles applicables à ce type d'interventions en matière de répartition des travaux.

- Les interventions entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission et pouvant être réalisées par un seul commissaire aux comptes ne sont pas à répartir.
- Les interventions entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission et nécessitant l'intervention obligatoire de tous les commissaires aux comptes sont à répartir entre les co-commissaires aux comptes. Le Haut Conseil estime que l'équilibre de la répartition de ces interventions doit donner lieu à une appréciation distincte.

III. Critères qualitatifs susceptibles de justifier une répartition inégale des heures de travail et du montant des honoraires

Le Haut Conseil estime utile de se prononcer sur la légitimité des principaux critères qualitatifs dont il a pu être fait état pour justifier d'une inégalité de la répartition des travaux. Il appartient aux commissaires aux comptes d'en tirer les conséquences appropriées en matière d'acceptation ou de maintien de la mission et de répartition des travaux.

Au vu des situations dont il a eu à connaître, le Haut Conseil a identifié six arguments fréquemment avancés par les commissaires aux comptes pour justifier du caractère équilibré de la répartition des travaux en dépit d'une répartition inégale.

⁴ Pour ceux de ces travaux qui présentent un caractère récurrent.

III.1. Critères qualitatifs ne permettant pas de justifier une répartition inégale des travaux

III.1.1 Politique dite de l'« auditeur unique »

Des situations ont été rencontrées dans lesquelles est appliquée une politique dite de l'« auditeur unique ». Cette politique procède du souci de disposer d'un interlocuteur unique et d'harmoniser les méthodes d'audit au sein du groupe en limitant au maximum la quote-part de travail allouée aux autres contrôleurs légaux des comptes.

La politique de l'« auditeur unique » ne peut pas être prise en compte pour justifier une répartition inégale du volume d'heures de travail attribuées à chacun des commissaires aux comptes ou du montant de leurs honoraires, cette politique ayant pour conséquences :

- l'attribution aux autres commissaires d'un volume d'heures de travail ou d'un montant d'honoraires insuffisant pour réaliser les travaux nécessaires à l'exercice de leur mission, notamment ceux qui sont à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes ;
- l'impossibilité de communiquer avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et avec la direction de l'entité ;
- l'impossibilité de modifier régulièrement la répartition des travaux.

III.1.2 Insuffisance de ressources humaines chez l'un des co-commissaires aux comptes

Le commissaire aux comptes doit, en application des dispositions de l'article 15 du code de déontologie, disposer des moyens lui permettant d'assurer « l'adéquation à l'ampleur de la mission à accomplir des ressources humaines ».

Par conséquent, une insuffisance structurelle de ressources humaines de l'un des commissaires aux comptes ne saurait justifier une répartition inégale du volume des heures de travail ou du montant des honoraires.

III.1.3 Insuffisance de compétence de l'un des commissaires aux comptes

L'article 7, al. 1, du code de déontologie dispose que « le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions ».

D'autre part, la norme d'exercice professionnel « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » prévoit que « chaque co-commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes » et que la « répartition [des travaux] est modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat ».

Il s'ensuit qu'une compétence insuffisante de l'un des commissaires aux comptes dans un domaine relevant des connaissances requises pour l'exercice de sa mission dans une entité, telle qu'une méconnaissance du référentiel comptable appliqué par l'entité ou du secteur bancaire pour l'audit des comptes d'un établissement de crédit, ne saurait justifier une répartition inégale des heures de travail ou du montant des honoraires.

III.2. Critères qualitatifs pouvant justifier une répartition inégale des travaux

III.2.1 Expertise spécifique de l'un des co-commissaires aux comptes ou d'un membre de son réseau dans le cas d'entités exerçant des activités particulières ou traitant d'opérations complexes

L'article 7, al. 3, du code de déontologie prévoit que « lorsqu'il n'a pas les connaissances requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de la mission, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis. ».

ANNEXE 13 – AVIS 2012-01 DU 9 FÉVRIER 2012 SUR LA RÉPARTITION DES TRAVAUX ENTRE CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES

H3C – Avis 2012-01

La norme d'exercice professionnel « relative à l'intervention d'un expert » définit celui-ci comme la « personne physique ou morale possédant une qualification et une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit ».

Le Haut Conseil estime que la compétence spécifique de l'un des commissaires aux comptes relevant de l'expertise ainsi définie - et non des compétences requises pour l'exercice de la mission - est de nature à justifier qu'il réalise seul certains travaux sans que ceux-ci soient à prendre en compte dans la base des travaux à répartir.

Il pourrait en être ainsi de la vérification de montants relevant de méthodes ou techniques spécifiques, telle que l'évaluation actuarielle des engagements de retraite.

Le Haut Conseil considère toutefois que ces travaux ne doivent pas présenter un caractère prépondérant par rapport aux autres travaux requis par l'exercice de la mission.

III.2.2 Organisation spécifique du système comptable et financier de l'entité contrôlée

Le Haut Conseil considère qu'une inégalité de la répartition des heures de travail ou du montant des honoraires résultant de la prise en compte de l'organisation par pôle, métier ou zone territoriale du système comptable et financier de l'entité peut être envisagée. Il précise cependant que cette répartition ne doit pas conduire à une répartition déséquilibrée des travaux, qui consisterait par exemple à attribuer à l'un des co-commissaires aux comptes la réalisation de l'essentiel des travaux d'audit et à limiter l'intervention des autres commissaires à leur seule revue. Il rappelle également que la répartition des travaux doit préserver la capacité de chaque commissaire aux comptes à fonder son jugement sur les comptes et qu'elle doit être régulièrement modifiée au cours du mandat.

III.2.3 Position prépondérante de l'un des co-commissaires aux comptes dans la certification des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation

Dès lors que l'un des commissaires aux comptes de l'entité qui établit des comptes consolidés est également le commissaire aux comptes des entités importantes comprises dans le périmètre de consolidation, ce dernier bénéficie d'une meilleure connaissance de l'ensemble consolidé.

Le Haut Conseil estime que cette situation peut être prise en compte pour introduire une certaine souplesse dans la répartition quantitative des travaux. Elle peut, selon les cas, conduire à une répartition :

- favorisant les commissaires aux comptes non prépondérants en vue de renforcer le double regard sur les comptes ;
- favorisant le commissaire aux comptes prépondérant, qui pourrait se voir confier un rôle principal dans la revue des travaux de retraitement de consolidation des comptes de ces entités afin de mettre à profit sa meilleure connaissance de l'ensemble consolidé.

Le Haut Conseil précise toutefois que dans cette seconde hypothèse la répartition retenue doit préserver la capacité de chaque commissaire aux comptes à fonder son jugement sur les comptes. Ainsi ne serait pas acceptable une situation dans laquelle l'un des co-commissaires de l'entité consolidante prendrait en charge l'ensemble des travaux relatifs aux entités comprises dans le périmètre de consolidation en excipant d'une position dominante dans la certification des comptes de ces entités. En outre, la détention par l'un des commissaires aux comptes de l'entité consolidante de mandats dans les entités comprises dans l'ensemble consolidé ne doit pas faire obstacle à la modification régulière de la répartition des travaux.

IV. Typologie de répartitions des travaux établie sur la base de critères quantitatifs

En application des principes définis au paragraphe II, le Haut Conseil précise que l'appréciation du caractère équilibré de la répartition des travaux doit être effectuée distinctement pour :

- la certification des comptes consolidés ;
- la certification des comptes annuels et les interventions légales qui ne requièrent pas un volume de travaux significatif ;
- les interventions légales qui requièrent un volume de travaux significatif ;
- les travaux entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission qui requièrent l'intervention de tous les commissaires aux comptes.

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

- une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes et du montant des honoraires qui reste dans la limite d'un rapport 60%-40% induit une présomption simple de répartition équilibrée des travaux ;
- une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes et/ou du montant des honoraires qui excède le rapport 60%-40%, mais sans que soit dépassé le rapport 70%-30%, n'induit pas de présomption quant au caractère équilibré ou non de la répartition des travaux⁵ ;
- une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes et/ou du montant des honoraires qui excède le rapport 70%-30%, mais sans atteindre la limite 90%-10%, induit une présomption simple de répartition déséquilibrée des travaux, qui peut dans certains cas être combattue par la prise en compte de critères qualitatifs ; cette situation devrait cependant, pour respecter l'esprit de la norme « relative à l'audit réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », conduire rapidement à un rééquilibrage de la répartition des travaux ;
- une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes ou du montant des honoraires atteignant ou excédant le rapport 90%-10%, induit une disproportion et donc nécessairement une répartition déséquilibrée des travaux.

Cette approche doit être complétée par la prise en compte de critères qualitatifs.

Christine THIN

Présidente

⁵ L'absence de présomption rend d'autant plus nécessaire l'explicitation de l'inégalité de la répartition.

ANNEXE 14 – LISTE DES MEMBRES DE L'EGA OB

MEMBER STATE	NAME OF THE PUBLIC OVERSIGHT AUTHORITY(-IES)
Austria	Austrian Auditors Supervisory Authority, ASA
Belgium	Chambre de renvoi et de mise en état (CRME/KV I)
Bulgaria	Commission for Public Oversight of Statutory Auditors (CPOSA)
Cyprus	Ministry of Commerce, Industry & Tourism
Czech Republic	Audit Public Oversight Council of the Czech Republic
Denmark	Danish Commerce and Companies Agency (EOGS)
Estonia	Auditors Activities Oversight Council (AAOC)
Finland	The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland (AB3C)
France	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)
Germany	Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) – Auditor Oversight Commission (AOC)
Greece	Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board (ELTE)
Hungary	Hungarian Auditors' Public Oversight Committee (APOC)
Iceland	Endurskoðendaráð
Ireland	Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (IAASA)
Italy	Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB)
Latvia	Financial and Capital Market Commission
Lithuania	The Authority of Audit and Accounting (Vsl Audito ir apskaitos tarnyba)
Luxembourg	Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)
Malta	The Accountancy Board of Malta
Netherlands	Autoriteit Financiële Markten (AFM) – the Netherlands Authority for the Financial Markets (AFM)
Norway	Finanstilsynet (The Financial Supervisory Authority of Norway)
Portugal	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) - Portuguese Auditing Oversight Board
Poland	Polish Audit Oversight Commission
Romania	Council for the Public Oversight of the Activity of Statutory Audit of Romania (CSPAAS)
Slovakia	Úrad pre dohľad nad výkonom auditu (Auditing Oversight Authority - UDVA)
Slovenia	Agencija Republike Slovenije za javni nadzor nad revidiranjem (Agency for Public Oversight of Auditing)
Spain	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)
Sweden	Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden)
United Kingdom	Financial Reporting Council (FRC) – Professional Oversight Board

ANNEXE 15 – LISTE DES MEMBRES DE L'IFIAR

ABU DHABI	Abu Dhabi Accountability Authority (ADAA)
ALBANIE	Public Oversight Board of Albania (POB)
AFRIQUE DU SUD	Independent Regulatory Board on Auditors (IRBA)
ALLEMAGNE	AbschlussPrüferAufsichtskommission (Auditor Oversight Commission - AOC)
AUSTRALIE	Australian Securities & Investments Commission (ASIC)
AUTRICHE	Austrian Audit Quality Control Oversight Board
BELGIQUE	Chambre de renvoi et de mise en état (CRME)
BRESIL	Comissão de Valores Mobiliários (CVM)
BULGARIE	Commission for Public Oversight of Statutory Auditors
CANADA	Canadian Public Accountability Board (CPAB)
CHINE TAIPEI (TAIWAN)	Financial Supervisory Commission (FSC)
COREE	Financial Supervisory Service (FSS)
CROATIE	Audit Public Oversight Committee (APOC)
DANEMARK	Danish Commerce and Companies Agency (DCCA)
DUBAI	Dubai Financial Services Authority (DFSA)
EGYPTE	Auditors Oversight Unit, Capital Markets Authority (CMA)
ESPAGNE	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)
ETATS UNIS	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
FINLANDE	Auditing Board of the Central Chamber of Commerce (AB3C)
FRANCE	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)
GIBRALTAR	Financial Services Commission (FSC)
GRÈCE	Hellenic Accounting and Auditing Oversight Board (AAOB)
HONGRIE	Auditors' Public Oversight Committee (APOC)
IRLANDE	Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (IAASA)
ITALIE	Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB)
JAPON	Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB)
LITHUANIE	Authority of Audit and Accounting of Lithuania
LUXEMBOURG	Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)
MALAISIE	Audit Oversight Board (AOB)
MALTE	The Accountancy Board of Malta
MAURICE	Financial Reporting Council (FRC)
NORVEGE	Financial Supervisory Authority of Norway (KreditTilsynet)
PAYS BAS	Autoriteit Financiële Markten (AFM)
POLOGNE	Auditor Oversight Commission of Poland
PORTUGA	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA)
ROYAUME UNI	Financial Reporting Council (FRC)
SINGAPOUR	Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)
SLOVAQUIE	Úrad pre dohľad nad výkonom auditu (Auditing Oversight Authority - UDVA)
SRI LANKA	Sri Lanka Accounting and Auditing Standards Monitoring Board
SUEDE	Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden)
SUISSE	Federal Audit Oversight Authority (FAOA)
THAILANDE	Securities and Exchange Commission
TURQUIE	Capital Markets Board

H3C



Haut Conseil du commissariat aux comptes
10, rue Auber
75009 Paris
www.h3c.org

Conception/Réalisation : All Write
Impression : Edgar Imprimerie
Crédit photo : C. Montagné (pages 14, 15 et 17)

Conditions générales d'utilisation

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle, des pages publiées dans le présent ouvrage, faite sans l'autorisation de l'éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (3, rue Hautefeuille - 75006 Paris), est illicite et constitue une contrefaçon. Seules sont autorisées, d'une part, les reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, et, d'autre part, les analyses et courtes citations justifiées par le caractère scientifique ou d'information de l'œuvre dans laquelle elles sont incorporées (loi du 1^{er} juillet 1992 - art. L122-4 et L.122-5 et code pénal art.425).

H3C

H3C

Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

10, rue Auber - 75009 Paris
www.h3c.org