

Synthèse du programme de contrôle

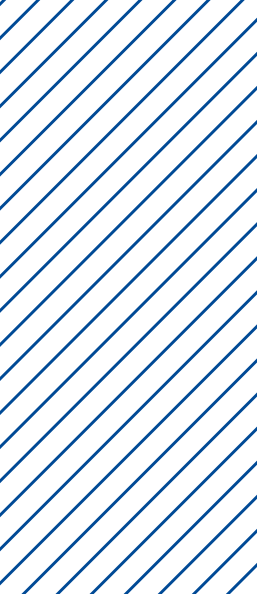
2022 | DIVISIONS DES CONTRÔLES
EIP ET NON EIP



Synthèse du programme de contrôle

2022 | DIVISIONS DES CONTRÔLES
EIP ET NON EIP

sommaire



01.

ÉDITO 2022	4
------------------	---

02.

PÉRIMÈTRE DES CONTRÔLES EN 2022	5
--	---

1. Les orientations du Collège	5
1.1 Dispositif de contrôle	5
1.2 Revue des procédures du système de contrôle de qualité	6
1.3 Contrôles des mandats avec des thèmes systématiques	6
2. Les données du programme	7
3. Le profil des cabinets EIP contrôlés	8
4. Le profil des cabinets non EIP contrôlés	10

03.

CONSTATS ET ANALYSES	12
----------------------------	----

1. Les principaux enseignements en matière de contrôle de procédures internes	12
1.1 Pour les cabinets EIP contrôlés	14
1.2 Pour les cabinets non EIP contrôlés	29
2. Les principaux enseignements de la revue des mandats	31
2.1 Pour les cabinets EIP contrôlés	35
2.2 Pour les cabinets non EIP contrôlés	39
3. Les principaux enseignements des plans de remédiation	43
3.1 Pour les cabinets EIP contrôlés	44
3.2 Pour les cabinets non EIP contrôlés	46

04.

APPROFONDISSEMENTS SUR BONNES PRATIQUES ET DÉFAILLANCES	47
---	----

1. NEP 600	47
2. NEP 701 et 702	49

05.

ILLUSTRATIONS RELATIVES AUX DÉLAIS DE PAIEMENT	50
---	----

06.

DISPOSITIFS DE CONTRÔLE DE QUALITÉ INTERNE	52
---	----

07.

CONCLUSION DE L'ÉTUDE	62
-----------------------------	----

01. ÉDITO

Les divisions des contrôles publient pour la deuxième année consécutive une étude dédiée aux résultats et aux principaux enseignements tirés des contrôles d'activité effectués, par le Haut conseil, en exécution des orientations du programme de contrôle votées par le Collège le 24 mars 2022.

Cette étude, plus complète que celle figurant dans le rapport annuel publié le 31 mai 2023, s'adresse tant aux commissaires aux comptes afin de leur présenter un panorama complet de la campagne de contrôle, qu'aux autres parties prenantes, telles que les organes d'administration, les comités d'audit ou les associations professionnelles pour leur permettre de mieux appréhender l'exercice de la mission légale du commissaire aux comptes, ainsi que les exigences réglementaires et normatives auxquelles l'audit des comptes est soumis.

Les contrôles d'activité ont pour objectif de s'assurer que la confiance accordée par les marchés, les utilisateurs des comptes et l'ensemble des parties prenantes aux interventions des commissaires aux comptes est justifiée. À cette fin, et dans le cadre de l'approche par les risques présentée ou déclinée lors des contrôles, les contrôleurs vérifient, d'une part, lorsque cela est approprié, la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle de qualité interne mis en place au sein du cabinet d'audit, et d'autre part, l'adéquation de l'opinion d'audit émise sur les comptes des entités auditées au regard des diligences d'audit réalisées.

Le Haut conseil rappelle que ses contrôles s'exercent sur l'ensemble des cabinets d'audit qui certifient les comptes d'entités EIP et non EIP⁽¹⁾, et portent sur l'efficacité et la conformité du dispositif de contrôle de la qualité interne des cabinets, les mandats ainsi que les obligations déontologiques et déclaratives qui s'imposent aux commissaires aux comptes.

Au cours de l'année 2022, le programme a porté sur 63 cabinets EIP et 1 026 cabinets non EIP.

En s'appuyant sur la documentation et les informations recueillies lors des contrôles par les contrôleurs du Haut conseil ou ceux de son délégataire, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), ainsi que sur les entretiens tenus avec les dirigeants des cabinets, les commissaires aux comptes signataires de mandats et les responsables des fonctions de contrôle interne de la qualité, la présente publication propose un cadre d'analyse des constats formulés dans les rapports de contrôle notamment ceux qui donneront lieu à l'émission de recommandations en vue de leur remédiation. Elle aborde aussi des questions complexes d'audit, rencontrées lors des contrôles et qui méritent d'être exposées et expliquées.

Cette étude présente également les observations faites spécifiquement sur le dispositif de contrôle de qualité interne des cabinets EIP. L'analyse, en mettant en exergue différentes typologies d'organisation du contrôle interne rencontrées, souligne les bonnes pratiques et les zones de fragilité identifiées dans plusieurs domaines clés : la gouvernance, le cadre procédural, l'exécution du programme de contrôle de qualité interne, la communication des résultats ainsi que les actions de remédiation.

(1) - Les cabinets de commissariat aux comptes certifiant les comptes d'au moins une entité d'intérêt public sont dits « cabinets EIP », alors que les cabinets dits « cabinets non EIP » sont ceux qui n'ont aucun mandat confié par une entité d'intérêt public

02.

PÉRIMÈTRE DES CONTRÔLES EN 2022

| LES ORIENTATIONS DU COLLÈGE

Le Haut conseil a arrêté un programme de contrôle annuel des cabinets EIP et non EIP incluant trois principales orientations.

DÉCISIONS DU HAUT CONSEIL PORTANT APPROBATION DES ORIENTATIONS DES CONTRÔLES 2022

[Programme de contrôle 2022 des commissaires aux comptes
certifiant des comptes](#)

Un dispositif permettant d'adapter les contrôles en fonction d'une analyse des risques des unités de contrôle

Le dispositif adapte les contrôles en fonction d'une analyse des risques du « commissaire aux comptes », de son activité et de son organisation.

La segmentation par les risques appliquée pour le programme de contrôle 2022 est la suivante :

- niveau de risque « R1 » : incluant notamment les plus grands « cabinets⁽²⁾ » français membres de grands réseaux internationaux (Big), les régulés titulaires de mandats EIP considérés comme risqués (systémique, AMF/ACPR) ou encore ceux inscrits auprès d'une autorité étrangère ;
- niveau de risque « R2 » : incluant les régulés certifiant un nombre important de mandats (+ de 350) ou réalisant plus de 15 000 heures d'audit, ou ayant un précédent contrôle non satisfaisant, ou signataires présentant un risque particulier ;

- niveau de risque « R3 » : incluant notamment les cabinets signant des mandats EIP non risqués de Grandes Entreprises et les cabinets signant des mandats non EIP risqués ;

- niveau de risque « R4 » : incluant les régulés ne présentant pas de risques particuliers à échéance de contrôle sexennale.

Les contrôles sont réalisés selon une palette de 6 modalités (complet, procédures, suivi des constats, mandats, spot, entretiens). Cette approche permet d'accroître la pertinence et vise à renforcer l'agilité et l'intensité des contrôles, notamment pour les unités de contrôle considérées les plus risquées.

La segmentation par les risques sera ajustée périodiquement à la demande du Collège du Haut conseil, au fil des campagnes de contrôle et de leurs résultats. Ainsi, les contrôles 2023 seront réalisés en fonction d'une nouvelle modélisation des risques fondée sur la notion de défaut de la qualité de l'audit.

(2) - Dans ce chapitre, le terme « cabinet » doit s'entendre comme étant équivalent à une « unité de contrôle », c'est-à-dire une structure d'exercice ou ensemble de structures d'exercice de commissariat aux comptes, inscrites (personnes physiques et morales) et titulaires de mandats de commissariat aux comptes, partageant des procédures communes (décision 2017-04 du Collège relative au cadre des contrôles).

Une attention particulière portée aux procédures du dispositif de contrôle de qualité interne des cabinets

Le dispositif de contrôle de qualité interne des cabinets d'audit, qui repose sur l'objectif fondamental d'atteinte d'un niveau de qualité élevé, revêt une importance particulière pour la réalisation des missions d'audit.

Eu égard à ce rôle central, l'évaluation de la situation et des spécificités des systèmes de contrôle de qualité interne appliqués par les cabinets demeure un axe majeur de contrôle pour le Haut conseil, qui l'a de nouveau examiné au titre du programme de contrôle de 2022.

Le Haut conseil ou son délégué, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), ont proportionné leur examen du dispositif de contrôle de qualité interne des cabinets, et les résultats qui en découlent, en fonction du niveau de risque, de leur taille, du volume de leur activité de commissariat aux comptes, de la complexité des mandats détenus, et du nombre d'associés et de collaborateurs intervenant dans le domaine de l'audit.

Lors du programme 2022, une attention particulière a ainsi été portée aux procédures en matière de formation professionnelle (respect de l'article 7 du code de déontologie), d'indépendance et de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT).

Une sélection de mandats à contrôler selon le type d'entités, EIP et non EIP, et incluant des vérifications systématiques

Dans l'objectif de s'assurer de la pertinence de l'opinion du commissaire aux comptes au regard des diligences menées, les normes d'exercice professionnel en vigueur au moment de l'exercice des missions et applicables au mandat examiné constituent le cadre réglementaire du contrôle des mandats. À l'appui de ce cadre, les vérifications ont porté sur l'approche d'audit suivie, les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes sur au moins un cycle significatif et/ou à risque, sur l'information financière liée au cycle examiné ainsi que l'adéquation de l'opinion émise au regard des conclusions des travaux d'audit réalisés.

En termes de sélection, la priorité a été donnée aux mandats suivants : grandes entreprises, sociétés cotées, sociétés de financement, organismes de sécurité sociale, organismes d'HLM, OPAC, hôpitaux, EHPAD, entités visées dans l'Analyse sectorielle des risques de blanchiment et de financement du terrorisme réalisée par le Haut conseil, partis politiques, entités particulièrement touchées par la crise sanitaire.

Par ailleurs, des vérifications thématiques ont été réalisées sur un échantillon de mandats notamment pour apprécier la correcte application des normes d'exercice professionnel suivantes :

- l'audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes (NEP 100) ;
- l'audit des comptes consolidés (NEP 600) ;
- la nature des appréciations qui font l'objet d'une justification dans les rapports des commissaires aux comptes (NEP 701 et 702).

Enfin, ont notamment été vérifiés, le respect des exigences déontologiques, les diligences menées sur la prévention des difficultés des entreprises dans le contexte de la crise sanitaire, les diligences réalisées sur la capacité à poursuivre l'exploitation en lien avec les conséquences de la crise sanitaire, les cycles en lien avec les appréciations des estimations comptables ainsi que les diligences sur les informations relatives aux délais de paiement présentées dans le rapport de gestion.

LES DONNÉES DU PROGRAMME

Au titre du programme 2022, la mise en œuvre des orientations décidées par le Collège du 24 mars 2022 a conduit les divisions des contrôles du Haut conseil ou son délégataire à réaliser :

- 63 contrôles de cabinets détenant au moins un mandat EIP représentant environ 15 000 heures de contrôle ;
- 1 026 contrôles de cabinets ne détenant pas de mandat EIP dont 24 ont été effectués directement par le Haut conseil et 1 002 dans le cadre de la délégation consentie par le Haut conseil à la CNCC représentant environ 24 000 heures de contrôle ;
- 2 067 mandats non EIP ;
- 70 mandats EIP.

Les contrôles ont été opérés selon une ou plusieurs des modalités suivantes, en fonction des risques préalablement identifiés :

- contrôle complet : contrôle simultané des procédures, d'un échantillon de mandats et suivi des constats issus d'un précédent contrôle ;
- contrôle des procédures : contrôle des procédures de la ou des structures d'exercice professionnel partageant des procédures communes. Tout ou partie des procédures peuvent être contrôlées sur un cycle de contrôle ;
- suivi des constats : suivi des constats, recommandations et plans de remédiation issus du précédent contrôle afin de s'assurer de leur remédiation complète et appropriée, et de la réduction du risque de défaut de qualité incident ;

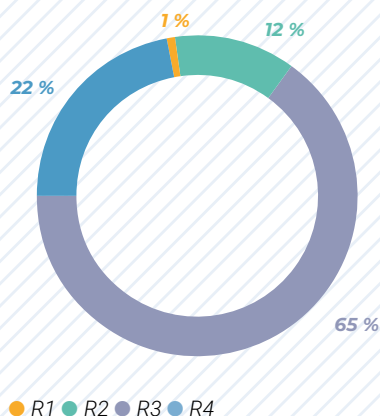
- contrôle de mandats : contrôle d'un échantillon de mandats détenus par la structure d'exercice professionnel ; le point d'entrée pouvant être le signataire, le mandat ou un thème particulier ;

- contrôle spot : contrôle déclenché inopinément (hors programme de contrôle annuel établi en début d'année) et visant un élément précis (un mandat, un point de procédure, un sujet d'actualité, une prestation, une disposition normative, etc.) ;

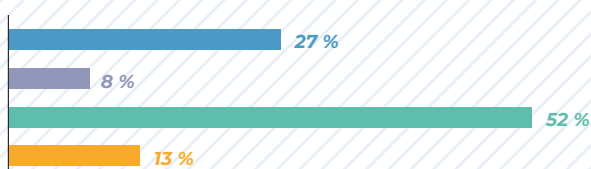
- contrôle par entretiens : contrôle de la connaissance par un signataire notamment de son portefeuille et des risques liés à son activité et des mandats qu'il détient, et, éventuellement, de certaines questions d'actualité réglementaire.

Les graphiques qui suivent donnent un aperçu des profils des cabinets et mandats contrôlés selon la segmentation du niveau de risque retenue pour le programme 2022.

**PROFIL DE RISQUE
DES CABINETS EIP
ET NON EIP CONTRÔLÉS**



**PROFIL DE RISQUE
DES CABINETS EIP (EN %)**

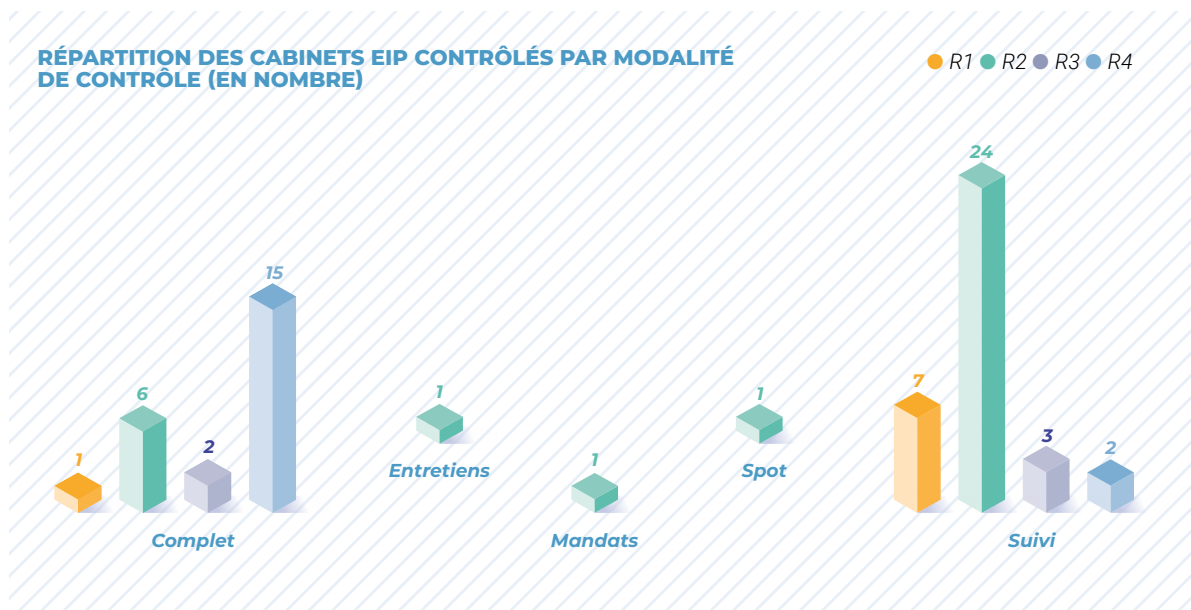


**PROFIL DE RISQUE
DES CABINETS NON EIP (EN %)**



LE PROFIL DES CABINETS EIP CONTRÔLÉS

Les contrôles conduits par la division des contrôles EIP du Haut conseil ont porté, en application des orientations précitées, sur 63 cabinets EIP parmi lesquels 46 représentaient un risque de niveau R1 à R3 et 17 présentaient un risque plus faible (R4). Les graphiques qui suivent illustrent les modalités de contrôle appliquées en 2022 selon les niveaux de risque des cabinets contrôlés.



Ainsi, les contrôleurs EIP ont eu recours à toutes les modalités de contrôle (36 suivis des constats, 24 contrôles complets, 1 contrôle de mandats, 1 contrôle spot et 1 contrôle par entretien) et l'opinion d'audit de 163 mandats a été examinée au cours du programme dont 70 mandats EIP.

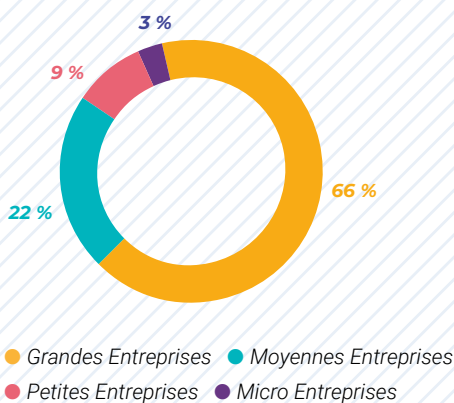
L'examen de ces opinions d'audit émises sur les clôtures récentes des mandats sélectionnés avait pour objet de vérifier que le commissaire aux comptes avait réalisé les travaux nécessaires pour obtenir

l'assurance élevée que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives et certifier, ou non, que ces comptes étaient réguliers, sincères et donnaient une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité. Parmi ces 163 mandats, 49 ont également fait l'objet d'un suivi des défaillances relevées lors des précédents contrôles, et ne permettant pas, alors, de justifier de l'adéquation de l'assurance obtenue et de l'opinion d'audit émise.

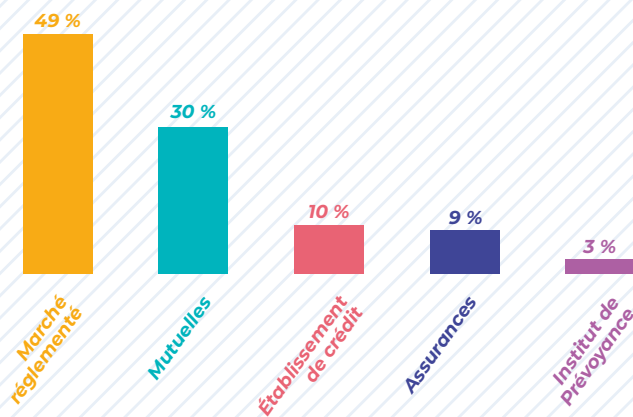
Les graphiques ci-après présentent les caractéristiques des 163 mandats EIP et non EIP contrôlés au titre du programme 2022, principalement des mandats de grandes (66 %) et moyennes entreprises (22 %), opérant dans les secteurs d'activité suivants : services financiers et assurances (53 mandats), commerce de gros et de détail (29 mandats) et services professionnels, scientifiques et techniques (21 mandats).

Pour ce qui concerne les caractéristiques et chiffres clés des 70 mandats EIP contrôlés, l'échantillon intègre principalement des mandats de grandes entreprises (41 des 70 mandats), cotées sur un marché réglementé (49 %) et des mandats de Mutuelles (30 %).

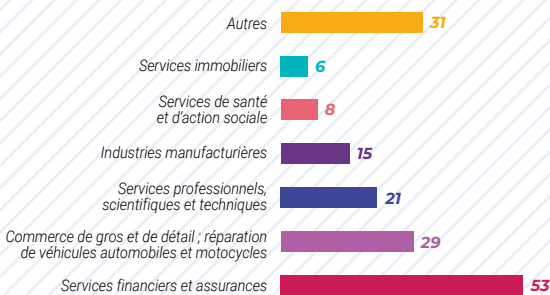
PROFIL DES 163 MANDATS CONTRÔLÉS PAR TAILLE D'ENTREPRISE



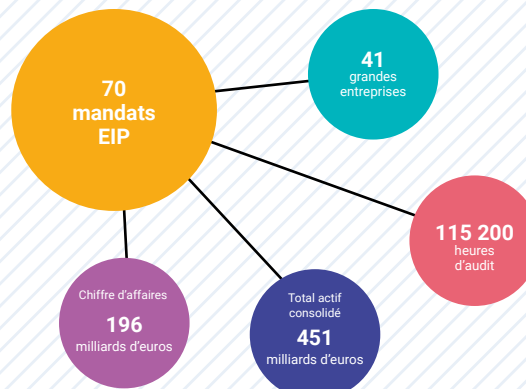
PROFIL DES 70 MANDATS EIP CONTRÔLÉS



PROFIL DES 163 MANDATS CONTRÔLÉS PAR SECTEUR D'ACTIVITÉ



70 MANDATS EIP



LE PROFIL DES CABINETS NON EIP CONTRÔLÉS

Les contrôles ont porté sur 1 026 cabinets non EIP. Les contrôleurs du Haut Conseil ont directement procédé à 24 contrôles. Les autres ont été réalisés dans le cadre de la délégation consentie à la CNCC.

Parmi les 24 contrôles effectués par le Haut conseil, 5 ont été réalisés, pour la première fois, en binôme par un contrôleur du H3C et par un contrôleur praticien, et 4 réalisés en délégation mais supervisés exclusivement par les contrôleurs du Haut conseil.

À la date de rédaction de la présente étude, l'exploitation de l'ensemble des rapports individuels de contrôle n'est pas achevée. Les résultats présentés ne portent que sur les 980 cabinets dont les rapports de contrôles ont été finalisés au 30 avril 2023.

Les 980 cabinets représentent 1 299 structures d'exercice professionnel de commissariat aux comptes détentrices de mandats (personnes physiques ou morales inscrites) et 1 288 personnes signataires au nom de ces cabinets. Ces structures détiennent un total de 24 271 mandats auxquels elles ont consacré 1 525 294 heures d'audit.

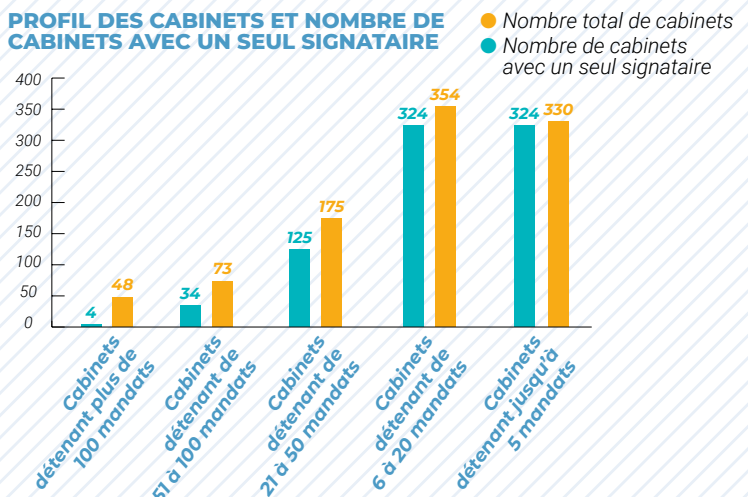
En moyenne, les cabinets contrôlés consacrent 11 % de leur activité totale au commissariat aux comptes, l'essentiel de leur activité étant l'expertise comptable.

70 % des cabinets détiennent chacun au plus 20 mandats, 25 % en détiennent entre 21 et 100 et 5 % plus de 100. La grande majorité des cabinets (83 %) ne compte qu'un associé signataire, et dans 34 % de ces cabinets l'associé exerce seul, sans collaborateur.

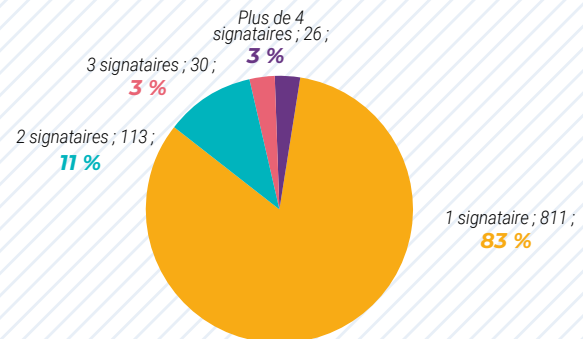
En application des orientations adoptées par le collège du Haut conseil, les cabinets non EIP ont été segmentés selon leur niveau de risque. Ainsi, 766 cabinets présentaient des risques élevés (R2 et R3) et 214 des risques faibles (R4).

Le graphique ci-contre présente les modalités de contrôle appliquées selon les niveaux de risque des cabinets contrôlés.

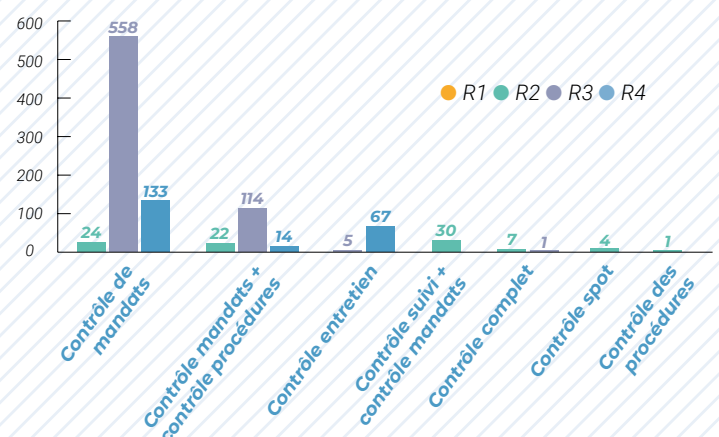
PROFIL DES CABINETS ET NOMBRE DE CABINETS AVEC UN SEUL SIGNATAIRE



NOMBRE DE SIGNATAIRES AU SEIN DES CABINETS

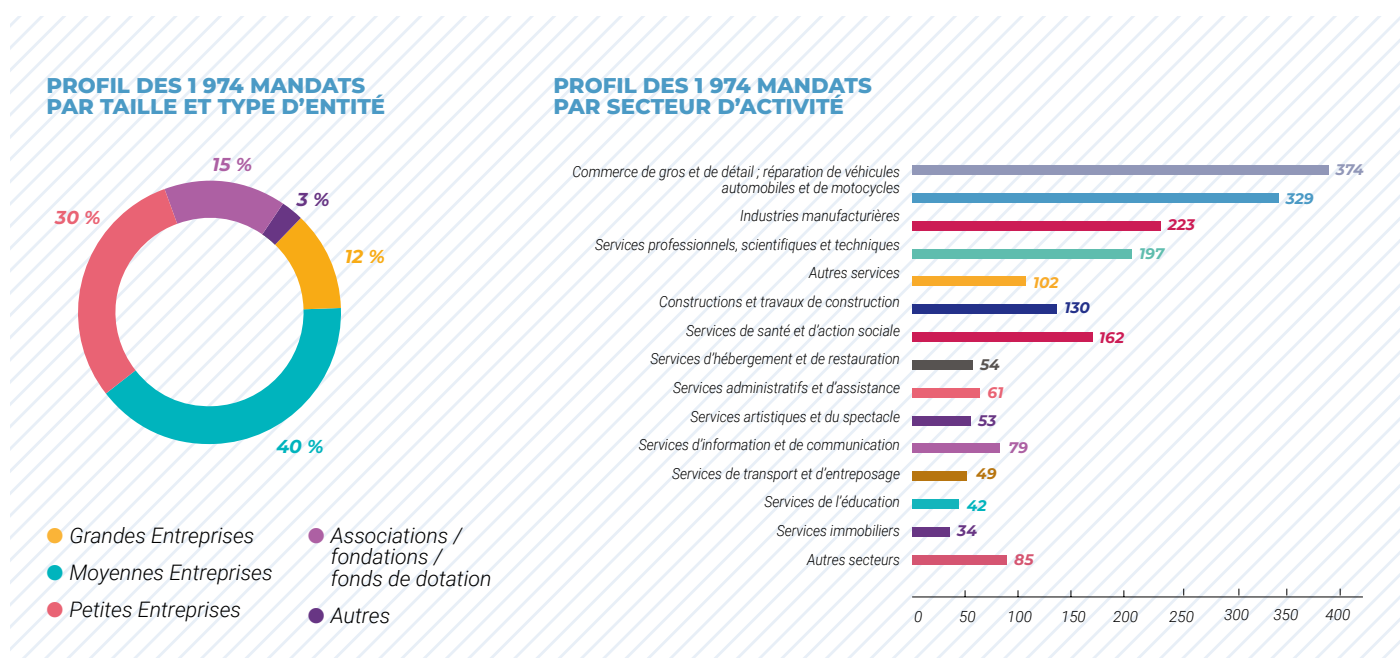


MODALITÉS DE CONTRÔLE APPLIQUÉES AU NIVEAU DE RISQUE



Au cours du programme 2022, les six modalités de contrôle ont été appliquées.

Les « contrôles spot » ont été conduits par les contrôleurs du Haut conseil, et visaient l'exercice de la mission de certification, le respect des règles de déontologie, ou encore, les obligations de vigilance en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. Les « contrôles par entretien » ont été appliqués essentiellement aux cabinets non risqués ayant une faible activité de commissariat aux comptes. La modalité « contrôle de procédures » a concerné 12 % des cabinets. En matière de « suivi des constats », 4 % des cabinets ont été visés. La modalité « contrôle de mandats » a été appliquée dans 92 % des cabinets. Ainsi, 1 974 mandats de commissariat aux comptes ont été contrôlés au sein de 903 cabinets non EIP.



Les contrôles des 1 974 mandats avaient pour objet :

- pour 1 331 d'entre eux, d'examiner la pertinence de l'opinion sur les comptes émise par le commissaire aux comptes au regard des diligences réalisées ;
- pour 643 mandats, de réaliser des vérifications thématiques pour apprécier la correcte application de certaines normes d'exercice professionnel : en application des orientations du Haut conseil les NEP 100, 600 et 702 ont été ciblées.

En complément, dans le cadre de la modalité « suivi des constats », 10 mandats qui présentaient des défaillances lors d'un précédent contrôle ont fait l'objet d'un suivi.

03.

CONSTATS & ANALYSES

LES PRINCIPAUX ENSEIGNEMENTS EN MATIÈRE DE CONTRÔLE DES PROCÉDURES INTERNES

Les modalités d'organisation et de fonctionnement de l'exercice professionnel du CAC sont définies par les articles R. 822-32 à R. 822-35 du code de commerce. Leur mise en œuvre doit permettre au commissaire aux comptes d'être en conformité avec les exigences légales et réglementaires et celles du code de déontologie, et d'assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de sa mission.

Il résulte de l'article R. 822-33 du code de commerce que le commissaire aux comptes est notamment tenu d'avoir :

- des procédures assurant que les conditions d'exercice de chaque mission de certification des comptes respectent les exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance vis-à-vis de la personne ou de l'entité contrôlée et permettant de décider rapidement des mesures de sauvegarde si celles-ci s'avèrent nécessaires ;
- des procédures permettant l'exécution des missions de certification des comptes et l'organisation du dossier mentionné à l'article R. 823-10 du code précité et assurant la formation des salariés ainsi que l'encadrement et le contrôle de leurs activités ;
- un dispositif de contrôle de qualité interne (cf. 06 Dispositifs de contrôle de qualité interne).

L'existence de procédures effectives permet aux commissaires aux comptes de prévenir et/ou de réduire le risque de défaut de la qualité des audits.

Dans ce contexte, les contrôles conduits par le Haut conseil sont proportionnés à l'ampleur et à la complexité de l'activité du commissaire aux comptes concerné. Les contrôleurs évaluent, pour chacun des thèmes de procédures spécifiquement ciblés par les orientations du Collège ou la réglementation : le respect des dispositions réglementaires par les commissaires aux comptes contrôlés, le caractère effectif des procédures ou le taux d'insuffisance de mise en œuvre pour apprécier le risque que le défaut sur ces thématiques induit sur la qualité des audits conduits.

Les tableaux qui suivent présentent ainsi les taux d'insuffisance sur les périodes 2021 et 2022 pour les 3 thèmes prioritaires de revue de procédures définis dans les orientations des contrôles. Même s'il peut être difficile de comparer les résultats d'une campagne de contrôle des cabinets d'une année à l'autre, considérant la disparité des profils des cabinets mis au contrôle, le degré de conformité et de correcte application des thèmes de procédures peut être analysé en tendance dès lors que le contrôle de ces 3 thèmes spécifiques a été systématiquement réalisé quelle que soit l'unité de contrôle.

TAUX D'INSUFFISANCE

CABINETS EIP	2021	2022	TENDANCE
FORMATION EN LIEN AVEC LES SPÉCIFICITÉS DU MANDAT	46 %	22 %	▲
INDÉPENDANCE ET INCOMPATIBILITÉS	50 %	35 %	▲
LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME	40 %	27 %	▲

Les contrôleurs ont constaté une évolution positive des résultats du contrôle de ces thèmes sur la période. Cette évolution traduit, d'une part, la prise en considération par les professionnels des exigences réglementaires en vigueur dans les procédures internes des cabinets et, d'autre part, la mise en œuvre d'actions correctives appropriées depuis le précédent contrôle.

Les contrôleurs des cabinets non EIP ont constaté une nette dégradation des résultats des contrôles effectués sur ces thèmes.

TAUX D'INSUFFISANCE

CABINETS NON EIP	2021	2022	TENDANCE
FORMATION EN LIEN AVEC LES SPÉCIFICITÉS DU MANDAT	28 %	35 %	▼
INDÉPENDANCE ET INCOMPATIBILITÉS	10 %	16 %	▼
LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME	19 %	19 %	◀▶

SYNTHÈSE DES RÉSULTATS DES REVUES DE PROCÉDURES DES CABINETS EIP

Le contrôle des procédures a porté principalement sur la culture de la qualité insufflée par la direction du cabinet, la formation des commissaires aux comptes et des collaborateurs en lien notamment avec les spécificités des entités auditées, l'identification de situations porteuses de risques d'atteinte à l'indépendance, la revue indépendante des mandats EIP voire non EIP, le dispositif de contrôle de qualité interne, la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, la méthodologie et les outils, l'archivage et le rapport de transparence.

Conformément aux dispositions légales⁽³⁾, les contrôles portant sur les procédures internes des cabinets ont été profilés et différenciés en fonction de la particularité des modalités d'organisation et de fonctionnement de l'exercice professionnel du commissaire aux comptes. Ils ont été opérés par l'intermédiaire des modalités Contrôle complet, procédure, entretien et suivi. Les constats qui vont suivre ont essentiellement été relevés au cours des contrôles « complets » et « suivis » du programme 2022.

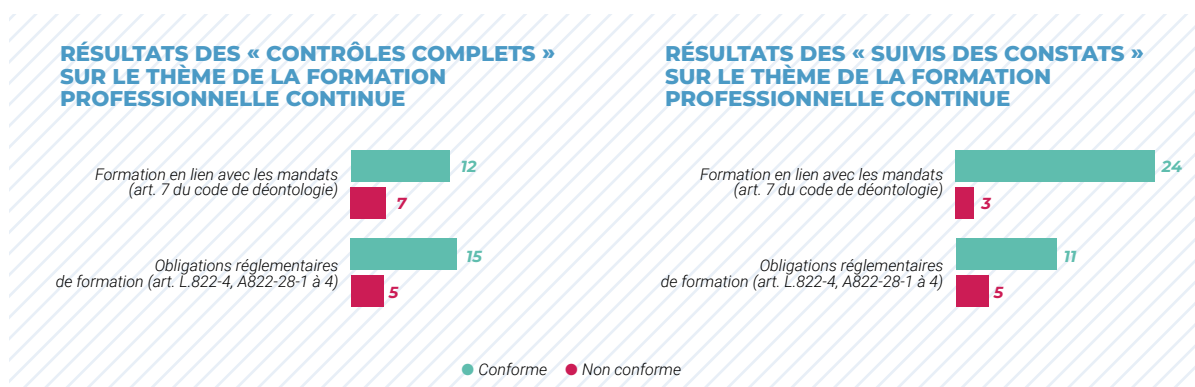
Des actions à consolider en matière de formation professionnelle...

Les commissaires aux comptes inscrits sont tenus de suivre une formation professionnelle continue leur permettant d'entretenir et de perfectionner leurs connaissances (article L.822-4 du code de commerce). Le Haut conseil rappelle que l'obligation de formation professionnelle continue des commissaires aux comptes constitue un pilier incontournable de la qualité de l'audit.

Les contrôles ont porté sur le respect par les commissaires aux comptes de leurs obligations en matière de formation (articles L. 822-4, A. 822-28-1 à 4 du code de commerce et 7 du code de déontologie s'agissant de la formation en lien avec les spécificités des mandats) ainsi que sur

le maintien des connaissances des personnes participant à l'audit.

Les missions de contrôle ont constaté que la durée de la formation professionnelle continue (soit 120 heures au cours de la période triennale 2019-2021, dont 20 heures minimum devant être accomplies annuellement) n'est pas encore suffisamment respectée. Par ailleurs, les contrôles ont mis en exergue que des constats demeurent s'agissant de la formation en lien avec les spécificités des mandats audités ainsi que le maintien des connaissances des collaborateurs participant à l'audit (incluant notamment les secteurs et thèmes suivants : associations, fondations et fonds de dotation, normes internationales IFRS, banques, assurances, mutuelles).



(3) - Articles L821-9 et R821-71 du Code de commerce.



Parmi les bonnes pratiques observées au sein des cabinets, les contrôleurs ont relevé par exemple le fait :

- **d'analyser** le portefeuille de mandats, d'identifier les secteurs nécessitant des connaissances spécifiques, tels que par exemple les sociétés cotées (normes IFRS), les établissements de crédit, les organismes d'assurance, le secteur public ou encore les associations, et mettre en place une veille ad hoc afin d'identifier les thèmes de formation annuelle pertinents ;
- **d'élaborer** un plan annuel de formation par professionnel concerné tenant compte des évolutions comptables, normatives et réglementaires dans les secteurs concernés par les mandats détenus ;
- **d'identifier** pour chacun des membres de l'équipe d'audit (associés et collaborateurs), les secteurs dans lesquels ils interviennent afin de personnaliser le plan de formation et d'en assurer un suivi ;
- **de définir et mettre en œuvre** des contrôles périodiques (d'une fréquence mensuelle ou trimestrielle) visant à opérer un suivi individualisé du respect des 120 heures au cours de la période triennale, au moins 20 heures devant être accomplies au cours d'une même année par les commissaires aux comptes inscrits ;
- **d'allouer** des moyens suffisants pour assurer le pilotage central de la formation professionnelle continue ;
- **de suivre** le dispositif de formation des associés et collaborateurs mis en œuvre au sein des entités du cabinet, en ce qui concerne notamment les taux et la fréquence de formation, l'adaptation des formations aux spécificités des mandats, activités et risques identifiés au sein des entités.



Rappels réglementaires

« I. - Les commissaires aux comptes inscrits sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 sont tenus de suivre une formation professionnelle continue leur permettant d'entretenir et de perfectionner leurs connaissances. » **(Article L. 822-4 du code de commerce)**

« La durée de la formation professionnelle continue est de cent vingt heures au cours de trois années consécutives. Vingt heures au moins sont accomplies au cours d'une même année. » **(Article A. 822-28-2 du code de commerce)**

Compétence et diligence

« Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à la réalisation de ses missions et de ses prestations. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation.

Le commissaire aux comptes veille à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches qu'il leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié.

Lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains travaux indispensables à la réalisation de sa mission ou de sa prestation, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour laquelle il les réalise.

*Le commissaire aux comptes doit faire preuve de conscience professionnelle, laquelle consiste à exercer chaque mission ou prestation avec diligence et à y consacrer le soin approprié. » **(Article 7 du code de déontologie)***



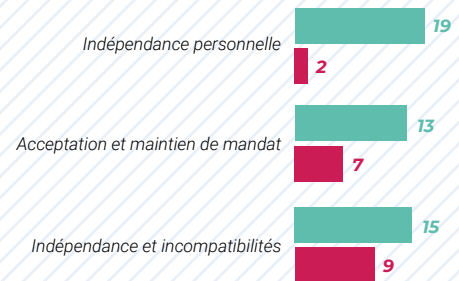
Enfin, les divisions des contrôles soulignent que les déclarations de formation doivent exclusivement être effectuées sur le système déclaratif (AGLAE) de la CNCC. Aucun autre mode de déclaration n'est désormais recevable (Décision n° FP 2023-04 du 23 mars 2023 du Haut conseil du commissariat aux comptes).

... des risques réels de conflits d'intérêts et d'atteinte à l'indépendance...

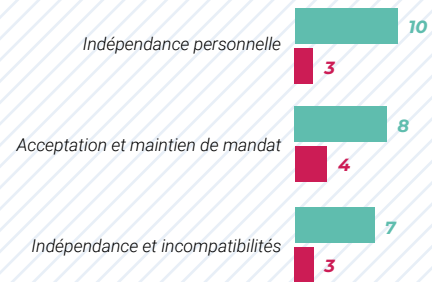
À l'instar des programmes précédents, les contrôles ont porté sur le respect des dispositions applicables en la matière. À des degrés divers, les procédures des cabinets ne sont pas toujours suffisamment précises et opérationnelles pour garantir que les conclusions émises sont exemptes de « tout parti pris, conflit d'intérêt, influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects, y compris entre ses associés, salariés, les membres de son réseau et la personne ou l'entité à laquelle il fournit la mission ou la prestation. » (**Article 5 du code de déontologie**).



RÉSULTATS DES « CONTRÔLES COMPLETS » SUR LE THÈME DE L'INDÉPENDANCE



RÉSULTATS DES « SUIVI DES CONSTATS » SUR LE THÈME DE L'INDÉPENDANCE



● Conforme ● Non conforme

L'essentiel des thèmes des pratiques non conformes relevées est listé ci-contre.

Une attention particulière doit être portée à la détection des risques de conflits d'intérêts notamment lorsque le professionnel exerce en réseau, souvent caractérisé par une offre pluridisciplinaire : audit et commissariat aux comptes, expertise-comptable, conseil en droit des affaires, en droit fiscal et social, en organisation, etc.



Parmi les pratiques conformes observées et qui sont à encourager, les contrôleurs ont relevé par exemple le fait :

- **de disposer** d'une base de données contenant des informations sur les sociétés auditées par le réseau et les sociétés qui leur sont affiliées afin que le cabinet et les membres de son réseau puissent s'assurer de leur indépendance vis-à-vis de leurs clients avant de s'engager dans la fourniture d'une prestation de services non-audit ;
- **de déployer** un outil permettant de formaliser les échanges entre l'associé responsable de la mission d'audit et l'associé responsable de la mission non-audit pour l'approbation des services non-audit ;
- **de mettre en œuvre** un outil permettant de détecter et signaler automatiquement à l'ensemble des entités constituant le cabinet et/ou le réseau de tout manquement aux règles d'indépendance ;
- **de contrôler** que les clients et les prestations fournies ont été identifiés et déclarés par l'ensemble des associés et membres du réseau de manière exhaustive ;
- **de demander** aux associés et aux collaborateurs de déclarer l'intégralité de leurs portefeuilles financiers et de réaliser un contrôle de leur exactitude. Ainsi, les auditeurs réalisant des missions pour un client sont tenus de déclarer le détail de leur portefeuille financier dans un outil dédié ainsi que celui de leur famille proche. Chaque auditeur peut également vérifier, via l'outil consignait la liste des valeurs à suivre pour le cabinet, si l'acquisition d'un titre qu'il envisage d'acquérir est autorisée. Un contrôle périodique et systématique de ces déclarations est effectué par une personne indépendante du cabinet ;
- **de définir et de mettre en œuvre** un contrôle des détentions capitalistiques des associés et des mandats sociaux qu'ils exercent afin de s'assurer de l'absence de conflits d'intérêts et d'activité commerciale ;
- **d'opérer** un suivi périodique des déclarations annuelles d'indépendance et de réaliser des contrôles portant sur l'exactitude des déclarations d'indépendance ;
- **d'opérer** un suivi des situations dérogeant aux principes d'indépendance et des actions correctives mises en œuvre.



Rappels réglementaires

Le code de commerce (articles L. 822-10, L. 822-11 à L. 822-14, L. 823-3-1, L. 823-18, R. 822-33) et le code de déontologie (articles 12, 14, 18, 19, 31, 32, 33, 34) précisent les incompatibilités (activités commerciales, emplois salariés, prise d'intérêts, liens personnels, financiers et professionnels), les interdictions (sollicitations, cadeaux, fourniture de services par le commissaire aux comptes ou par son réseau, services interdits pour la certification des comptes des entités d'intérêt public, prestations

réalisées sur l'exercice précédant celui de l'acceptation du mandat EIP, services interdits pour le commissaire aux comptes de l'EIP et son réseau), les situations de dépendance liées aux honoraires, la limitation des honoraires des services autres que la certification des comptes (SACC) sur les mandats EIP, les obligations de rotation et délai de viduité renforçant l'indépendance (rotation des associés signataires, rotation de la structure d'exercice professionnelle, rotation des personnes les plus élevées dans la hiérarchie qui participent au contrôle légal des comptes).



Une actualité normative récente est venue compléter le corpus réglementaire en vigueur en matière d'indépendance et de gestion du conflit d'intérêts : deux normes de déontologie relatives à la sécurisation des interventions du commissaire aux comptes ont été homologuées par arrêté du garde des Sceaux en date du 22 mars 2023 après adoption par le Haut conseil. Elles ont pour objectif de préciser la façon dont il est attendu que ces professionnels :

- appliquent les principes fondamentaux de comportement définis par le code de déontologie à savoir l'intégrité, l'impartialité, l'indépendance et la prévention des conflits d'intérêt, l'esprit critique, la compétence et la diligence, la confraternité, le secret professionnel et la discrétion, et
- analysent leur situation avant d'envisager d'accepter d'intervenir ou pendant leur intervention.

Le respect de ces dispositions sera examiné au titre du programme 2023.

... des pratiques professionnelles à renforcer en matière de revue indépendante des mandats EIP et non EIP, principale mesure de sauvegarde de la qualité...

Dans la continuité des programmes de contrôle précédents, la division des contrôles EIP a vérifié la conception et l'application de la procédure de revue indépendante pour les mandats EIP.

Cette revue doit être réalisée préalablement à l'émission de l'opinion d'audit, par un commissaire aux comptes inscrit, n'intervenant pas sur le mandat concerné. Elle constitue la principale mesure de sauvegarde mise en place à l'égard des risques d'audit que peut présenter un mandat EIP avant l'émission du rapport d'audit.

RÉSULTATS DES « CONTRÔLES COMPLETS » SUR LE THÈME DE LA REVUE INDÉPENDANTE



RÉSULTATS DES « SUIVI DES CONSTATS » SUR LE THÈME DE LA REVUE INDÉPENDANTE



● Conforme ● Non conforme



Les contrôleurs ont toutefois observé les pratiques conformes suivantes, à encourager :

- **mettre en œuvre** une revue indépendante sur les travaux de certification des comptes d'entités non EIP présentant un ou des risques significatifs ;
- **effectuer** une revue indépendante sur un point technique spécifique dès lors que le rapport de certification du mandat non EIP comporte une opinion avec réserve, un refus de certification ou une impossibilité de certifier ;
- **prendre en compte**, dans l'évaluation d'un associé, la notation non satisfaisante d'un dossier à un contrôle qualité interne ou externe, et pour lequel il intervient en tant que réviseur indépendant.

Les missions de contrôle ont identifié diverses pratiques non conformes dans la conception et l'application des procédures du cabinet :

- la revue indépendante n'est pas réalisée (4 cas) ;
- la formation du réviseur indépendant aux spécificités du mandat revu est insuffisante ;
- le caractère suffisant de l'étendue des diligences mises en œuvre par le réviseur indépendant⁽⁴⁾ n'est pas démontré (2 cas) ;
- la documentation des échanges entre l'associé signataire et le réviseur indépendant⁽⁵⁾ est lacunaire (3 cas) ;
- le réviseur indépendant a été maintenu au-delà du délai maximum de 6 exercices consécutifs, ou le délai de viduité du réviseur indépendant⁽⁶⁾ n'est pas respecté (4 cas).



Rappels réglementaires

« Les travaux du commissaire aux comptes relatifs à la certification des comptes d'une entité d'intérêt public font l'objet d'une revue indépendante avant la signature des rapports prévus au dernier alinéa de l'article L. 823-9 et au III de l'article L. 823-16. La revue indépendante a pour objet de vérifier que le signataire pouvait raisonnablement parvenir aux conclusions qui figurent dans les projets de rapport.

La revue indépendante est réalisée par un commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 qui ne participe pas à la mission de certification sur laquelle elle porte.

Lorsque tous les commissaires aux comptes de la société ont participé à la réalisation de la mission, ou lorsque le commissaire aux comptes exerce à titre individuel, la revue indépendante est réalisée par un commissaire aux comptes extérieur à la structure d'exercice.

La transmission de documents ou d'informations au réviseur indépendant aux fins du présent article ne constitue pas une violation du secret professionnel.

Lors de la mise en œuvre de la revue indépendante, le réviseur indépendant consigne les éléments mentionnés au paragraphe 4 de l'article 8 du règlement (UE) n° 537/2014.

Le réviseur indépendant évalue les éléments mentionnés au paragraphe 5 de l'article 8 du règlement (UE) n° 537/2014.

Le réviseur échange avec la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 ou avec le commissaire aux comptes personne physique sur les conclusions de la revue.

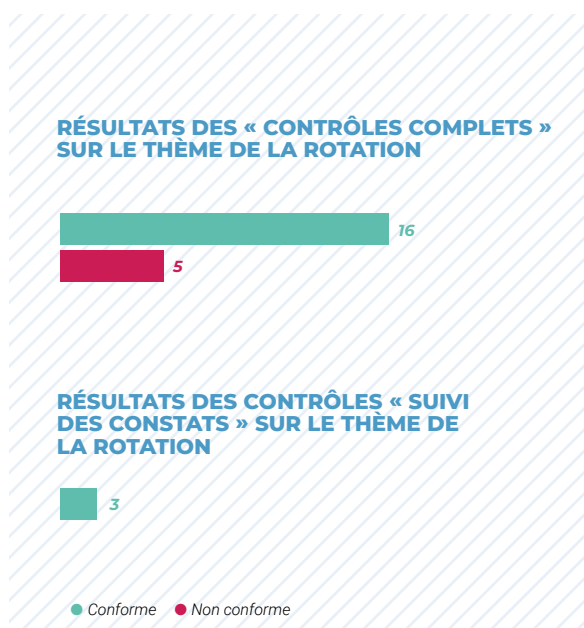
La société de commissaires aux comptes met en place une procédure de règlement des désaccords entre le réviseur indépendant et la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9.

Le commissaire aux comptes ou la société de commissaires aux comptes et le réviseur indépendant consignent les résultats de la revue indépendante ainsi que les considérations qui sous-tendent ces résultats. » **(Article R 822-35 du code de commerce)**

(4) - Évaluation des éléments prévus au paragraphe 5 de l'article 8 du règlement (UE) n° 537/2014
 (5) - Documentation des travaux précisée au paragraphe 4 de l'article 8 du règlement (UE) n° 537/2014
 (6) - [FAQ du Haut conseil du 18 juillet 2019](#)

... des points de non-conformité observés en matière de rotation des cabinets, des signataires, des équipes d'audit...

Les contrôles ont pour objet de vérifier le respect des dispositions applicables en matière de rotation des cabinets, des signataires de la certification des comptes et des personnes les plus élevées dans la hiérarchie qui participent au contrôle légal des comptes.



Les résultats des missions de contrôle mettent en exergue des pratiques non conformes aux dispositions en vigueur.

En premier lieu, il a été constaté pour 3 cabinets EIP, le non-respect des dispositions réglementaires applicables en matière de rotation des signataires de mandats EIP (2 cas) ou d'associations faisant appel public à la générosité (1 cas). Les contrôleurs rappellent régulièrement que les signataires ne peuvent certifier les comptes de ces entités durant plus de six exercices consécutifs dans la limite de 7 ans.

En second lieu, les missions de contrôle ont constaté, pour 2 cabinets EIP, que les dispositions applicables en matière de désignation des cabinets d'audit ne sont pas respectées. Lorsqu'une entité d'intérêt public désigne un commissaire aux comptes unique, celui-ci ne peut procéder à la certification des comptes de l'entité d'intérêt public pendant une période supérieure à dix ans. Toutefois, au terme de cette période, il peut être

nommé pour un nouveau mandat d'une durée de six exercices, à la condition que soient respectées les conditions définies aux paragraphes 2 à 5 de l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

Il importe de rappeler que le non-respect des dispositions relatives à la désignation du commissaire aux comptes est non seulement constitutif d'un cas de désignation irrégulière du commissaire aux comptes dont les conséquences sont la nullité des délibérations de l'organe délibérant, en application de l'article L. 820-3-1 du code de commerce, mais aussi d'un manquement susceptible de sanctions pour le commissaire aux comptes ainsi que pour l'entité audité.

En outre, il est souligné que l'article L. 823-3-1 du code de commerce prévoit que « *Le Haut conseil peut être saisi par tout commissaire aux comptes d'une question relative à la détermination de la date de départ du mandat initial.* »

Enfin, il importe de rappeler qu'en application de l'article R. 823-6-1 du code de commerce, l'entité d'intérêt public peut solliciter du bureau du Haut conseil l'autorisation de prolonger le mandat de son commissaire aux comptes, en lui adressant par lettre recommandée avec demande d'avis de réception ou par tout autre moyen permettant de s'assurer de la date de sa réception, au plus tard six mois avant l'expiration du mandat.



Parmi les pratiques conformes observées, les contrôleurs ont relevé par exemple le fait :

- **d'introduire** un mécanisme de rotation des signataires pour les mandats non EIP ;
- **de disposer** d'une procédure interne décrivant les mécanismes de rotation appliqués aux cabinets, signataires de la certification des comptes, membres de l'équipe les plus élevés dans la hiérarchie et réviseurs indépendants ;
- **d'établir**, pour les mandats EIP, les mandats de filiales importantes d'EIP ainsi que les mandats faisant appel public à la générosité (APG), un suivi du respect des mécanismes de rotation du cabinet (date de première nomination du titulaire du mandat, date du dernier renouvellement, date de fin du mandat en cours, date maximale pour la rotation du cabinet), du signataire (date de clôture du premier exercice certifié, nombre d'exercices certifié, date du dernier exercice à certifier, délai de viduité le cas échéant, etc.), des membres de l'équipe les plus élevés dans la hiérarchie (noms, nombre d'exercices à la date de clôture, délai de viduité) et du réviseur indépendant (noms, nombre d'exercice à la date de clôture, délai de viduité).



Rappels réglementaires

« I.-Le commissaire aux comptes, personne physique, et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, les personnes mentionnées au premier alinéa de l'article L. 822-9 ne peuvent certifier durant plus de six exercices consécutifs, dans la limite de sept années, les comptes des entités d'intérêt public, des personnes et entités mentionnées à l'article L. 612-1 et des associations mentionnées à l'article L. 612-4 dès lors qu'elles font appel à la générosité du public au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991. Ils peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes de ces personnes ou entités à l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié.

II.-Les dispositions du I sont applicables à la certification des comptes des filiales importantes d'une entité d'intérêt public lorsque l'entité d'intérêt public et sa filiale ont désigné le même commissaire aux comptes. » (Article L. 822-14 du code de commerce).

« I. - Lorsqu'une entité d'intérêt public désigne un commissaire aux comptes unique, celui-ci ne peut procéder à la certification des comptes de l'entité d'intérêt public pendant une période supérieure à dix ans.

Toutefois, au terme de cette période, il peut être nommé pour un nouveau mandat d'une durée de six exercices, à la condition que soient respectées les conditions définies aux paragraphes 2 à 5 de l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

II. - La durée du mandat prévue au premier alinéa du I peut être prolongée jusqu'à une durée maximale de vingt-quatre ans lorsque, au terme de cette période, l'entité d'intérêt public, de manière volontaire ou en application d'une obligation légale, recourt à plusieurs commissaires aux comptes, dans les conditions prévues au b du 4 de l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014, dès lors qu'ils présentent un rapport conjoint sur la certification des comptes.

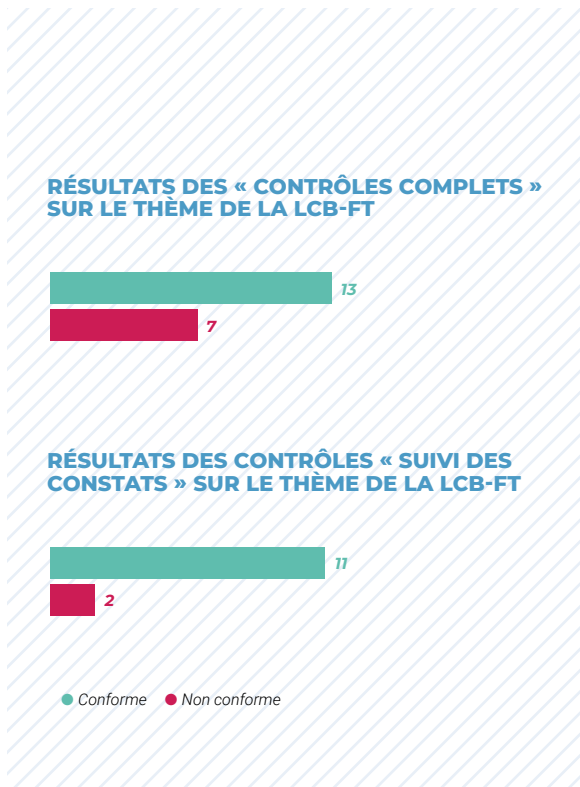
III. - À l'issue des mandats mentionnés aux I et II, le Haut conseil du commissariat aux comptes peut, à titre exceptionnel et si les conditions définies au paragraphe 6 de l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014 sont remplies, autoriser l'entité d'intérêt public qui en fait la demande à prolonger le mandat du commissaire aux comptes pour une durée supplémentaire qui ne peut excéder deux années.

IV. - Le commissaire aux comptes ou, le cas échéant, un membre de son réseau au sein de l'Union européenne ne peut accepter de mandat auprès de l'entité d'intérêt public dont il a certifié les comptes avant l'expiration d'une période de quatre ans suivant la fin de son mandat.

V. - Pour l'application du présent article la durée de la mission est calculée conformément aux prescriptions de l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014 précité. Le Haut conseil peut être saisi par tout commissaire aux comptes d'une question relative à la détermination de la date de départ du mandat initial. » (**Article L. 823-3-1 du code de commerce**)

... une mise en œuvre à parfaire de la norme révisée relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme...

Le thème de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT) constitue depuis plusieurs années une orientation de contrôle décidée par le collège du Haut conseil. Les missions de contrôle examinent le dispositif LCB-FT tant au niveau de l'organisation et des procédures internes du cabinet, qu'au niveau des diligences d'audit menées sur les mandats au regard des principes édictés par la norme d'exercice professionnel 9605 révisée, relative aux obligations du commissaire aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.



À l'instar du programme précédent, les missions de contrôle constatent que les commissaires aux comptes ont mis en œuvre des mesures concrètes pour répondre aux exigences de cette norme, notamment en matière d'organisation ad hoc, de formation ou encore d'outils internes d'analyse de ces risques.

Toutefois, les rapports de contrôle ont constaté les pratiques non conformes suivantes dans la conception et l'application de la procédure :

- l'évaluation du risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme (BC-FT) du

mandat à un niveau faible n'est pas justifiée au regard des conclusions de l'analyse nationale des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme qui prévoient une cotation du risque BC-FT à un niveau élevé (3 cas) ;

- la procédure ne précise pas les mesures de vigilance à mettre en œuvre avant d'accepter la relation d'affaires, et plus particulièrement l'identification du bénéficiaire effectif et la vérification des éléments de son identification (2 cas) ;

- la procédure de maintien de la mission de certification des comptes ne comprend pas une évaluation du risque BC-FT auquel les entités sont exposées (1 cas).

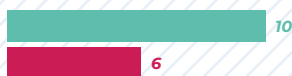
Les contrôleurs invitent les commissaires aux comptes disposant d'ores et déjà d'une organisation et des procédures internes à s'assurer qu'elles incluent un ensemble de mesures concernant la formation continue des commissaires aux comptes et des équipes d'audit, la justification de l'évaluation des risques BC-FT du mandat (évaluation du risque tenant compte des conclusions de l'analyse nationale des risques (ANR) et de l'analyse sectorielle des risques (ASR)), la définition des niveaux de risque retenus en matière de risque BC-FT, l'évaluation du niveau de risque BC-FT pour chaque mandat ainsi que les mesures de vigilance renforcées lorsqu'il s'agit de mandats présentant des risques accrus. Il est souligné que le Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (COLB) a publié, le 14 février 2023, une nouvelle version du rapport d'analyse nationale des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.



Enfin, le rapport annuel 2022 du H3C portant sur le dispositif de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme applicable aux commissaires aux comptes est disponible sur le site internet.



RÉSULTATS DES « CONTRÔLES COMPLETS » SUR LE THÈME DES DÉMISSIONS



RÉSULTATS DES CONTRÔLES « SUIVI DES CONSTATS » SUR LE THÈME DES DÉMISSIONS



● Conforme ● Non conforme

... des motifs de démission non prévus par les textes...

Le thème des démissions de mandat demeure un sujet de conformité sur lequel le Haut conseil porte une attention particulière. Sur ce thème, les pratiques non conformes observées ont trait à la conception et l'application de la procédure en place au sein des cabinets, notamment dans le cas de démissions effectuées dans le cadre de l'audit d'un groupe (4 cas), d'honoraires jugés insuffisants sans procédure de conciliation et de limitations à l'exercice du mandat de commissariat aux comptes (6 cas) ou en vue d'effectuer des prestations de conseil (1 cas).

Le Haut conseil rappelle que les commissaires aux comptes doivent l'informer de toute démission de mandat. Afin de leur faciliter les démarches, le H3C met à la disposition des commissaires aux comptes démissionnaires une procédure dématérialisée sur le portail du H3C : portail.h3c.org. **Le H3C constate que dans de trop nombreuses déclarations, le commissaire aux comptes démissionnaire n'indique pas le motif de sa décision.**



Rappels réglementaires

« I. – Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes. Constitue un motif légitime de démission :

- a) La cessation définitive d'activité ;
- b) Un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;
- c) Les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ;
- d) La survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes joint à son dossier les différents éléments qui justifient sa démission.

II. – Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment :

- 1° À la procédure d'alerte et à la procédure de signalement prévue à l'article 12 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 ;
- 2° À la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;
- 3° À l'émission de son opinion sur les comptes.

Il ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

III. – Le commissaire aux comptes qui démissionne en informe le Haut conseil du commissariat aux comptes et indique les motifs de sa décision.

Il en informe également l'Autorité des marchés financiers et l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution lorsque la personne ou l'entité concernée relève de ces autorités. »

(Article 28 du code de déontologie)

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

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

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

La partie la plus diligente dispose d'un délai d'un mois à compter de cette notification pour saisir du litige la formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception adressée au président de cette formation. Elle peut également saisir la formation restreinte du Haut conseil selon les mêmes modalités si, à l'expiration du délai de trois mois mentionné à l'alinéa précédent, l'avis d'échec de la conciliation ne lui a pas été notifié. » **(Article R. 823-18 du code de commerce)**

Par ailleurs, des avis ont été rendus par le H3C, en matière de démission notamment :

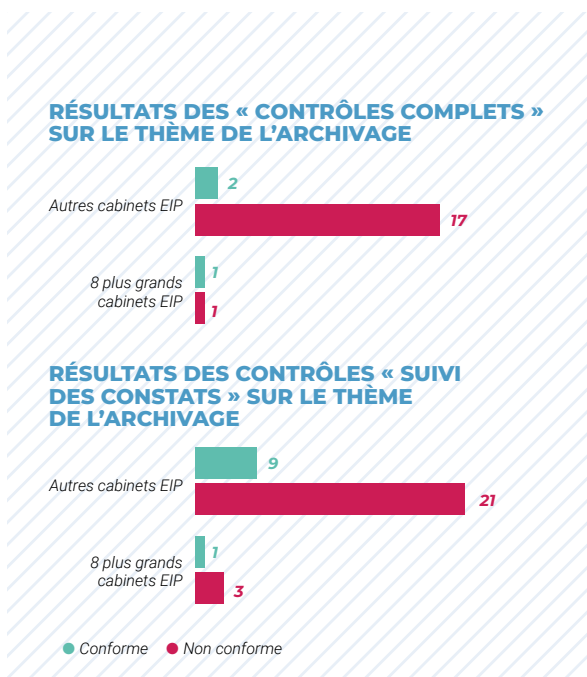
- l'avis 2011-04 sur une saisine portant sur la possibilité de démission du mandat de commissaire aux comptes en cas de survenance d'un événement particulier ;

- l'avis 2011-22 relatif à la démission d'un commissaire aux comptes devenu l'expert-comptable de l'entité dont il certifie les comptes ;

- l'avis du 2 juillet 2009 sur une saisine portant sur la possibilité pour un commissaire aux comptes de démissionner de son mandat lorsque l'entité dont il certifie les comptes ne règle pas les honoraires.

... une majorité des dispositifs d'archivage des dossiers des missions ne permet pas d'atteindre l'attendu réglementaire...

La division des contrôles EIP souligne que le thème « conservation et maintien de la documentation des missions d'audit », comprenant la gestion de l'archivage sécurisé, de l'intégrité et de l'accessibilité des documents, constitue un élément essentiel de la qualité de l'audit, de maîtrise du risque du commissaire aux comptes et de démonstration du respect de ses obligations professionnelles tout au long du délai légal qui s'impose à lui.



Les résultats des missions de contrôle montrent, depuis plusieurs années, que la grande majorité des cabinets contrôlés ne dispose toujours pas de procédures garantissant le respect des dispositions précitées. Force est de constater que les fonctionnalités d'archivage et de verrouillage des dossiers d'audit électroniques proposées par les outils de documentation d'audit ont connu, en pratique, un déploiement trop limité. À titre d'illustration, 42 rapports de contrôle 2022 de cabinets EIP, dont 4 des 8 plus grands cabinets, constatent que l'unité de contrôle ne dispose pas de procédures suffisamment efficaces pour garantir le respect des obligations et du délai réglementaires en matière d'archivage, ou l'intangibilité des dossiers d'audit.

Il importe de rappeler que cette situation à risque est susceptible d'engendrer des conséquences

préjudiciables pour les professionnels (mise en cause de la responsabilité du commissaire aux comptes, non-conformité réglementaire, sanction disciplinaire, etc.).

Les pratiques non conformes les plus fréquemment relevées dans la conception et l'application de la procédure d'archivage sont relatives à l'absence de procédure d'archivage, la conservation de la documentation des travaux en dehors du dossier d'audit sur des supports (serveur, outil, plateforme électronique, dossier physique, etc.) ne faisant pas l'objet d'une procédure d'archivage du cabinet, l'absence de verrouillage technique des dossiers lors de l'archivage, ou encore à l'absence de respect du délai d'archivage de 60 jours requis suivant la date de signature du rapport.

Par ailleurs, la division des contrôles attire l'attention des commissaires aux comptes sur les pratiques mises en œuvre en matière d'archivage.

Elle souligne qu'il convient de s'assurer que l'ensemble des documents reçus de l'entité contrôlée et ceux établis par le commissaire aux comptes ainsi que toutes autres indications permettant d'étayer les rapports doivent être consignés dans le dossier d'audit en application de l'alinéa 2° du paragraphe III de l'article R. 823-10 du code de commerce.

L'examen des dossiers de travail, qu'un commissaire aux comptes a l'obligation de constituer et de conserver, doit notamment permettre de comprendre (i) la démarche d'audit qu'il a suivie pour s'assurer que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives, (ii) les travaux d'audit relatifs aux cycles examinés ainsi que les éléments probants collectés pour s'assurer que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives (§ 2 et 4 de la NEP 230 relative à la documentation de l'audit, § 21 de la NEP 315 relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, § 25 et 26 de la NEP 330 relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques, § 4 à 6 de la NEP 500 relative au caractère probant des éléments collectés) et (iii) les conclusions incidemment formulées et permettant de supporter l'opinion d'audit émise (§5 et 6 de la NEP 200). Le non-respect de ces dispositions constitue un manquement à l'article L. 821-13 du code de commerce qui impose aux commissaires aux comptes d'exercer leur mission conformément à ces normes.



Les contrôleurs ont identifié les pratiques suivantes à encourager :

- **disposer** d'un outil permettant de vérifier le respect du délai réglementaire d'archivage des dossiers d'audit électroniques sur l'ensemble de la population ;
- **rendre intangible** et déposer avec horodatage, sur un serveur dédié sécurisé à l'accès en modification restreint, une copie des dossiers électroniques en l'absence d'outil d'audit disposant d'une fonctionnalité d'archivage.

Il est rappelé qu'au cours des dernières années sont apparus sur le marché de nouveaux services d'archivage dont le développement a été rendu possible grâce, notamment, aux innovations technologiques. Ainsi, les services de cloud qui regroupent des solutions d'externalisation du stockage des données, se sont imposés, en raison des atouts qu'ils présentent en termes de souplesse et de performance.



Rappels réglementaires

« III.- Le commissaire aux comptes constitue pour chaque mission de certification des comptes un dossier de travail qui comprend :

1° Les éléments consignés en application du II de l'article L. 820-3 du code de commerce ;

2° L'ensemble des documents reçus de la personne ou l'entité contrôlée, ainsi que ceux qui sont établis par lui et notamment le plan de mission, le programme de travail, la date, la durée, le lieu, l'objet de son intervention, ainsi que toutes autres indications permettant d'étayer les rapports prévus aux articles R. 823-7, R. 823-7-2 et R. 823-21-1.

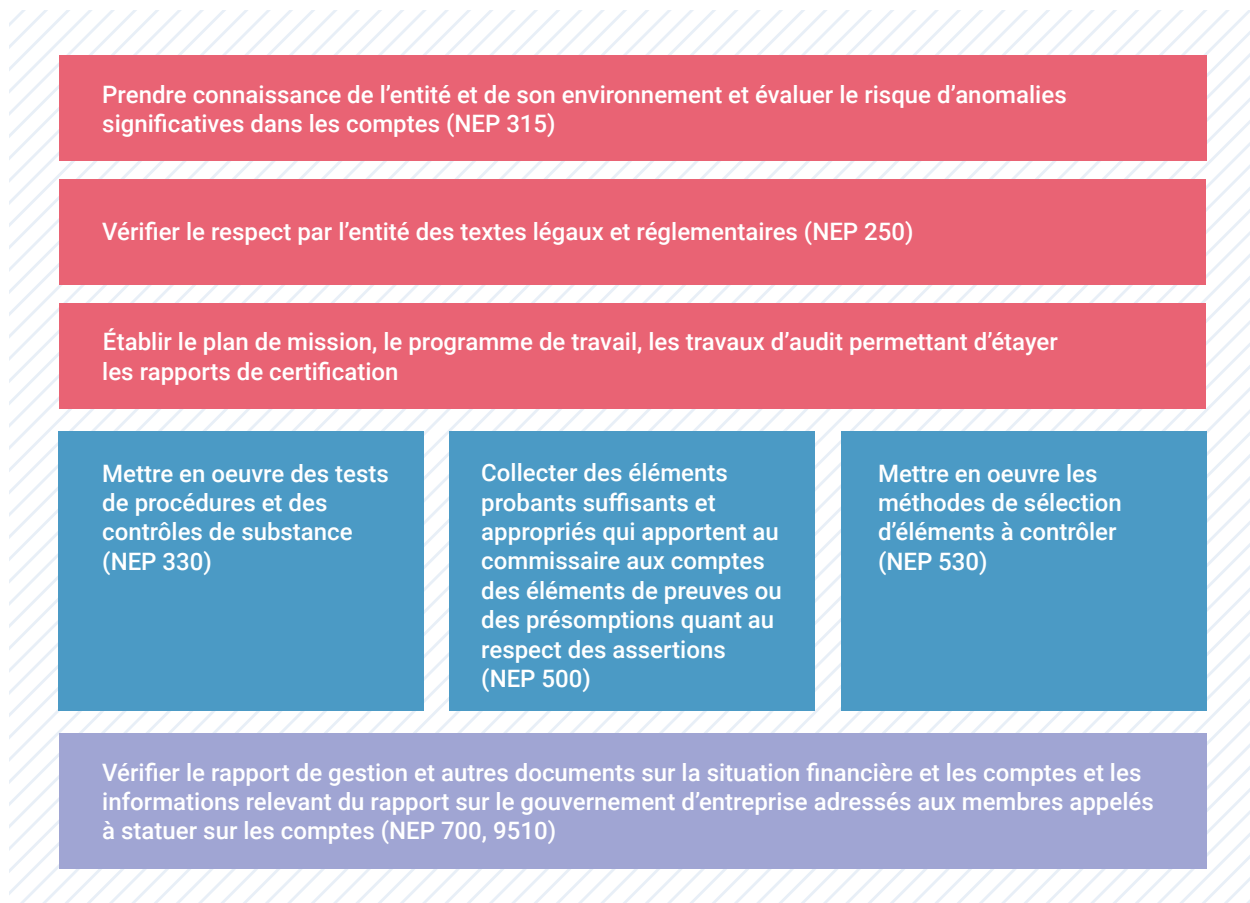
Ce dossier est clôturé au plus tard 60 jours après la signature du rapport prévu à l'article R. 823-7. **(§ III de l'article R. 823-10 du code de commerce)**

« Le commissaire aux comptes documente ses travaux au fur et à mesure de leur réalisation et dans des délais compatibles avec leur revue.

Au-delà de la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond aux éléments de documentation. [...] » **(§9 de la NEP 230)**

... une mise en œuvre de la méthodologie et des outils d'audit qui ne respectent pas les prérequis...

Le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre des procédures permettant l'exécution des missions de certification des comptes et l'organisation du dossier. La pratique communément observée consiste notamment à :



Les missions de contrôle de mandats ont notamment pour objet de vérifier l'existence et la correcte mise en œuvre de ces étapes.

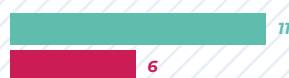
Lorsqu'un référentiel technique est défini par le cabinet, les contrôleurs s'assurent que celui-ci tient compte des dispositions en vigueur (légal, réglementaires, comptables et financières) et des spécificités des mandats audités.

L'analyse conduite dans le cadre de cette évaluation a mis en exergue, dans une grande majorité des cas, que les cabinets disposent d'un référentiel qui n'a pas soulevé d'observation. Toutefois, des pratiques non conformes aux dispositions en vigueur et résultant de l'utilisation de ces référentiels ont été relevées. Ainsi, les points d'attention qui sont présentés infra peuvent survenir indépendamment du secteur d'activité dans lequel le commissaire aux comptes intervient.

RÉSULTATS DES « CONTRÔLES COMPLETS » SUR LE THÈME DU RÉFÉRENTIEL D'AUDIT



RÉSULTATS DES CONTRÔLES « SUIVI DES CONSTATS » SUR LE THÈME DU RÉFÉRENTIEL D'AUDIT



● Conforme ● Non conforme

Il y a lieu de distinguer trois types de points d'attention.

Le premier type concerne la méthode de sélection des éléments à contrôler sur laquelle le commissaire aux comptes s'appuie pour réaliser ses diligences d'audit. C'est le cas par exemple de l'utilisation d'outils d'échantillonnage et/ou de la définition des tables d'échantillonnage retenues par les commissaires aux comptes pour les tests de contrôles et les contrôles de substance. L'évaluation menée souligne, dans de nombreux cas, que les cabinets ne disposent ni d'un outil d'échantillonnage, ni d'une procédure précisant les tables d'échantillonnage retenues pour les tests de contrôle et les contrôles de substance (17 cas). Par ailleurs, des cas de non-conformité ont été constatés pour ce qui relève plus particulièrement des sondages et notamment le respect des conditions d'application d'un échantillonnage statistique, à savoir, extraire une sélection à partir d'un tirage aléatoire dans une population exhaustive et homogène afin de pouvoir en extrapoler les résultats sur l'entièreté de la population (12 cas).

Le deuxième type concerne les outils d'audit utilisés pour le contrôle de l'information financière ou l'examen du contrôle interne qui ne sont pas adaptés aux spécificités sectorielles des entités auditées. C'est le cas notamment de questionnaires de contrôle des comptes (y compris les annexes) joints au rapport du commissaire aux comptes et/ou du rapport de gestion qui ne sont pas adaptés aux spécificités des entités auditées (mutuelles [4 cas], sociétés cotées [2 cas], associations [2 cas]) ou ne sont pas à jour des évolutions normatives ou réglementaires (2 cas).

Le troisième type concerne les guides d'audit de l'unité de contrôle qui ne précisent pas les pratiques professionnelles à mettre en œuvre, plusieurs contrôles ont ainsi souligné la nécessité de détailler les exigences attendues concernant l'appréciation :

- du caractère suffisant et approprié des diligences d'audit mises en œuvre par le co-commissaire aux comptes sur les cycles et risques significatifs, en application de la NEP 100 (2 cas) ;
- de la nature et de l'étendue des diligences d'audit mises en œuvre par le professionnel chargé du contrôle des comptes des filiales importantes sur les zones de risques significatives, en conformité avec les dispositions de la NEP 600 (2 cas).

Par ailleurs, les contrôleurs ont mis en lumière des situations où la méthodologie des cabinets était incomplète et insuffisamment prescriptive en matière de documentation des travaux permettant d'apprécier l'efficacité du contrôle interne de l'entité, et sur lequel le commissaire aux comptes souhaite s'appuyer pour obtenir l'assurance qu'il recherche.

En effet, le commissaire aux comptes doit consigner dans son dossier d'audit, les diligences réalisées ainsi que les pièces justificatives qui sous-tendent ses constatations et conclusions (alinéa 2° du paragraphe III de l'article R. 823-10 du code de commerce, NEP 230, 315, 330, 500, 600 et 700). Le commissaire aux comptes doit être en mesure de produire ses dossiers de travail justifiant de l'opinion d'audit émise sur ces comptes. S'agissant en particulier des tests de procédure, la NEP 315 relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes prévoit au § 21 que le commissaire aux comptes consigne dans son dossier de travail « *chacun des éléments du contrôle interne dont il a évalué la conception et la mise en œuvre, la source des informations obtenues et les procédures d'audit réalisées* ». Ainsi, les éléments collectés lui apportent des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs assertions. Ils doivent être suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion sur les comptes (NEP 500 §5).

Il est attendu que l'étendue des travaux et de la documentation d'audit soit adaptée compte tenu des spécificités et de la complexité de l'activité, de l'organisation de l'entité et du contrôle interne testé. Pour rappel de ce qui précède, la documentation du dossier doit permettre de comprendre la démarche d'audit suivie, la nature et l'étendue des travaux d'audit conduits et les éléments probants collectés afin d'obtenir l'assurance d'audit recherchée et de soutenir les conclusions et l'opinion d'audit émises. La méthodologie du cabinet doit être prescriptive en la matière.



Parmi les bonnes pratiques observées au sein des cabinets en ce qui concerne ce dernier aspect spécifique, les contrôleurs ont relevé, s'agissant de l'appréciation du caractère suffisant et approprié des diligences d'audit mises en œuvre par le co-commissaire aux comptes (NEP 100), l'établissement d'une feuille de travail matérialisant pour chaque cycle significatif les informations suivantes : (i) le niveau de risque, (ii) les assertions d'audit concernées, (iii) la stratégie d'audit retenue, (iv) les diligences prévues par le programme de travail, (v) les travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes (nature des tests, échantillons testés), (vi) les conclusions des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes, (vii) la conclusion que les travaux du co-commissaire aux comptes correspondent au programme de travail ou les éventuelles remarques soulevées par la revue croisée, (viii) une conclusion portant sur le caractère suffisant et approprié des travaux et des éléments collectés auprès du client pour couvrir le risque, (ix) le cas échéant, les travaux complémentaires à réaliser, (x) l'accord ou le désaccord sur les conclusions des travaux du co-commissaire aux comptes, (xi) les justificatifs clients/papiers de travail récupérés auprès du confrère.

... des obligations déclaratives non remplies...

Dans la continuité des programmes précédents, les contrôles ont porté sur le respect des obligations déclaratives notamment la déclaration d'activité (R. 823-10 du code de commerce), la déclaration annuelle de formation (A. 822-28-9 du code de commerce), les informations nécessaires à l'inscription (R. 822-15 du même code) et les demandes de dérogation (article R. 823-12 à 17 du même code).

Les missions de contrôle ont identifié des pratiques non conformes à la réglementation en vigueur. Il a été constaté les manquements suivants sur les déclarations d'activité :

- l'omission de déclarer des mandats (1 des plus grands cabinets) ;
- des erreurs de qualification du caractère EIP ou non des mandats déclarés (3 cas) ;
- des erreurs d'affectation des mandats aux structures d'exercice professionnel (2 cas).

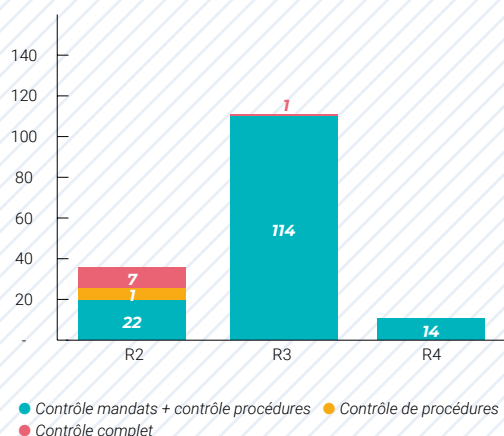
Par ailleurs, il a été constaté pour plusieurs cabinets EIP, l'omission de déclarer les modifications intervenues dans l'organisation juridique et plus particulièrement la nouvelle répartition du capital social, le retrait ou l'entrée de membres des organes de gestion et de direction (8 cas), alors que l'article R. 822-15 du code de commerce impose aux commissaires aux comptes ou aux sociétés de commissaires aux comptes d'informer sans délai le Haut conseil, de tout changement intervenu dans leur situation.

Enfin, il a été constaté pour plusieurs cabinets EIP, des manquements en matière de demandes de dérogation au nombre d'heures d'audit (9 cas) et de déclaration des nouveaux mandats dans les délais requis (11 cas).

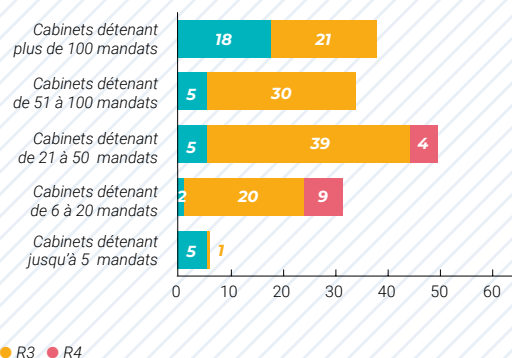
SYNTHÈSE DES RÉSULTATS DES REVUES DE PROCÉDURES DES CABINETS NON EIP

Dans les orientations adoptées pour le programme de contrôle 2022, le collège a limité l'examen du système de contrôle qualité interne des cabinets non EIP à ceux ayant plusieurs signataires. Ainsi, la modalité « contrôle des procédures » n'a été appliquée qu'à 159 cabinets. Toutefois, chez les cabinets à signataire unique, des défaillances ont pu être relevées en matière d'organisation de l'activité.

CONTRÔLE DES PROCÉDURES DES CABINETS NON EIP



MODALITÉ CONTRÔLE DES PROCÉDURES : PROFIL DES 159 CABINETS



... le respect des obligations en matière de formation professionnelle continue des associés des cabinets non EIP reste perfectible...

La majorité des cabinets non EIP a veillé à respecter les obligations de formation de leurs associés sur la période triennale 2019-2021. Cependant, pour plus d'un tiers (35 %) de ces cabinets, les prescriptions réglementaires ne sont pas respectées : le nombre d'heures consacrées à la formation est insuffisant, la nature des formations suivies n'est pas liée à l'activité de commissariat aux comptes, ou encore, la formation n'est pas adaptée

aux spécificités des missions exercées dans des secteurs spécifiques (associations, médico-social) ou dans des domaines particuliers (comptes consolidés). Le constat est d'autant plus préoccupant que sont concernés par ces manquements en majorité les cabinets présentant un risque marqué ou élevé (R2 ou R3) et détenant un plus de 20 mandats pour plus de la moitié (55 %) d'entre eux.

Lorsque des collaborateurs participent à l'activité de commissariat aux comptes au sein des cabinets, ils sont quant à eux généralement correctement formés.

... des risques de conflits d'intérêts et d'atteinte à l'indépendance (non EIP) globalement maîtrisés...

La majorité des cabinets a mis en place des procédures pour identifier les risques liés à la perte d'indépendance.

Toutefois, pour 12 % des cabinets, des améliorations sont attendues notamment dans la vérification et la consignation annuelle des éléments relatifs au respect des conditions de l'indépendance.

15 % des cabinets contrôlés exercent en réseau alors que 86 % d'entre eux, déclarent ne pas être membres d'un réseau. En effet, les contrôleurs ont pu relever que ces commissaires aux comptes exerçaient également une activité d'expertise comptable dans une structure distincte, constituant de fait un réseau. Pourtant, ces cabinets n'ont pas formalisé l'analyse de leur appartenance à un réseau au sens de l'article 29 du Code de déontologie et n'ont pas mis en place une organisation spécifique pour prévenir les situations de conflit d'intérêts ou d'auto-révision.

Par ailleurs, 9 cas présentant des situations porteuses de risques d'atteinte à l'indépendance ou de conflits d'intérêts, qui n'ont pas fait l'objet d'un traitement adéquat par les cabinets, ont été identifiés :

- un risque lié à la part importante des honoraires d'une mission d'audit, par comparaison avec les honoraires totaux du cabinet, en l'absence de mesure de sauvegarde (2 cas) ;
- le commissaire aux comptes exerce une activité commerciale interdite par l'article L.822-10 du code de commerce (5 cas) ;
- le commissaire aux comptes a effectué des prestations susceptibles de le placer en risque d'auto-révision (2 cas).

... des dispositifs généralement mis en place en matière de lutte contre le blanchiment (non EIP)

Un dispositif en matière de lutte contre le blanchiment est mis en place par l'ensemble des cabinets.

Pour 19 % d'entre eux, des améliorations restent attendues telles que, une identification des risques attachés aux mandats (cartographie), l'évaluation des risques sur l'ensemble des mandats détenus

(classification), la désignation d'un responsable Tracfin ou encore le suivi par les intervenants de formations spécifiques.

Autres constats pour les cabinets non EIP

Pour 22 % des cabinets contrôlés, des améliorations sont attendues sur la fiabilisation des procédures relatives aux informations fournies pour répondre aux obligations déclaratives ayant trait aux mandats. L'absence de demandes de dérogation au barème réglementaire des heures est trop souvent constatée. Dans plus d'un tiers de ces cabinets les déclarations d'activité ou de formation n'étaient pas à jour.

Lorsque les cabinets contrôlés ont fait appel à des collaborateurs externes, il a été constaté que 24 % d'entre-eux n'ont pas mis en place de convention entre les parties, ce qui n'est pas conforme à l'avis du Haut conseil du 24 juin 2010, ou n'ont pas informé l'entité du recours à des collaborateurs externes.

Enfin, il a été constaté que pour 17 % des cabinets contrôlés, les informations figurant sur la liste nationale des commissaires aux comptes, tenue par le Haut conseil, ne sont pas actualisées des situations réelles communiquées lors du contrôle. Les défauts de mise à jour portent notamment sur les données relatives à la détention des personnes morales inscrites : l'identité des associés, la répartition du capital, les organes de gestion. Certains cabinets se sont engagés à régulariser la situation.

Les commissaires aux comptes ou les sociétés de commissaires aux comptes sont invités à informer immédiatement le Haut conseil de tout changement intervenu dans les informations figurant sur la liste.

Les développements qui précèdent démontrent tant l'existence de pratiques conformes que de fragilités dans la mise en œuvre des procédures internes des cabinets contrôlés par les divisions des contrôles ou le délégataire du Haut conseil. Au fil des millésimes des contrôles, même si certains constats perdurent, les processus et organisations des professionnels évoluent et s'améliorent, devenant plus robustes et propices à l'observation de bonnes pratiques, tous profils d'unité de contrôle confondus. Le Haut conseil souhaite les mettre en exergue.

LES PRINCIPAUX ENSEIGNEMENTS DE LA REVUE DES MANDATS

Les contrôleurs examinent l'opinion d'audit émise sur les comptes annuels et/ou consolidés sur une sélection de mandats et vérifient que le commissaire aux comptes a réalisé les diligences d'audit qui lui ont permis d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes étaient réguliers, sincères et donnaient une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité (NEP 200).

Les mandats examinés lors des contrôles sont sélectionnés selon une approche par les risques qui permet de déterminer la ou les modalités de contrôle appropriées.

Il est important de préciser que, les constats faits sur les mandats examinés lors des contrôles 2022, ne peuvent être extrapolés à l'ensemble de la population des mandats détenus par les cabinets, et toute comparaison avec des résultats de contrôles des années antérieures doit être relativisée puisqu'ils ne portent pas sur des mandats comparables, ni sur les mêmes cabinets.

Les contrôleurs se fondent, en premier lieu, sur la NEP 200 pour examiner les mandats sélectionnés. Cette NEP précise les principes applicables à l'audit des comptes à mettre en œuvre dans le cadre de la

certification des comptes, notamment en matière de formulation d'opinion, d'assurance recherchée considérant le risque d'anomalies significatives évalué, et des travaux d'audit à concevoir en réponse à cette évaluation.

Les conclusions des rapports de contrôle apparaissent homogènes par rapport au programme de contrôle précédent : le nombre de mandats contrôlés présentant des défaillances dans les diligences d'audit réalisées pour fonder l'opinion émise par les commissaires aux comptes demeure trop important.

Le tableau qui suit montre l'évolution des constats de conformité pour les normes les plus fréquemment revues lors des contrôles de mandats.

CABINETS EIP	TAUX D'INSUFFISANCE		TENDANCE
	2021	2022	
APPROCHE D'AUDIT			
EXAMEN NEP 230	42 %	40 %	▲
EXAMEN NEP 240	38 %	39 %	◀▶
EXAMEN NEP 315	39 %	39 %	◀▶
EXAMEN NEP 550	47 %	41 %	▲
EXÉCUTION DE LA MISSION			
EXAMEN NEP 330	55 %	51 %	▲
EXAMEN NEP 500	50 %	47 %	▲
EXAMEN NEP 501	53 %	44 %	▲
EXAMEN NEP 530	31 %	37 %	▼
EXAMEN NEP 540	14 %	16 %	◀▶
EXAMEN NEP 570	5 %	10 %	▼
CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES			
EXAMEN NEP 100	47 %	55 %	▼
AUDIT DES COMPTES CONSOLIDÉS			
EXAMEN NEP 600	67 %	57 %	▲
LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME			
EXAMEN NEP 9605	9 %	8 %	◀▶
RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES			
EXAMEN NEP 700	3 %	7 %	▼
EXAMEN NEP 701/702	0 %	2 %	◀▶
INFORMATION FINANCIÈRE			
INFORMATION FINANCIÈRE	10 %	12 %	◀▶

Pour les cabinets EIP, les taux d'insuffisance connaissent une tendance favorable comparativement à ceux relevés en 2021. Il est intéressant de souligner que les taux d'insuffisance restent faibles en ce qui concerne la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés ainsi que l'information financière. Les missions de contrôle ont également constaté les efforts mis en œuvre par les professionnels pour renforcer les diligences d'audit en ce qui concerne l'approche d'audit, l'exécution de la mission et l'audit des comptes consolidés.

Toutefois, des insuffisances ont été relevées. Comme l'an passé, le taux d'insuffisance demeure trop important concernant l'application de la NEP 100 relative au co-commissariat aux comptes. Il est apparu que les professionnels ne documentent pas suffisamment leur appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux mis en œuvre par le co-commissaire aux comptes afin de pouvoir fonder l'opinion sur les comptes.

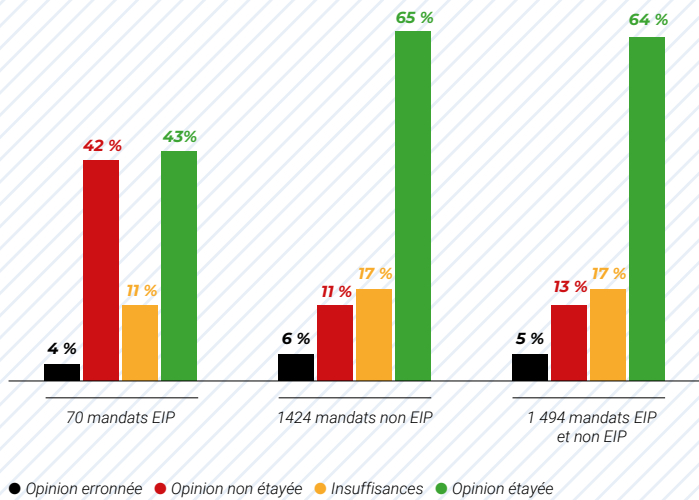
Pour favoriser une meilleure application des normes, des illustrations de pratiques professionnelles conformes sont développées ci-après.

Pour les cabinets non EIP, les taux d'insuffisances sur les mandats connaissent également une tendance favorable comparativement aux constats relevés en 2021, toutefois à relativiser ne s'agissant pas de mandats comparables, et plus particulièrement en ce qui concerne l'approche d'audit, l'exécution de la mission et l'audit des comptes consolidés. Des évolutions négatives sont enregistrées en matière de documentation de l'audit réalisé (NEP 230) et la capacité à obtenir les éléments probants nécessaires pour étayer l'opinion d'audit (NEP 500), le co-commissariat aux comptes (NEP 100).

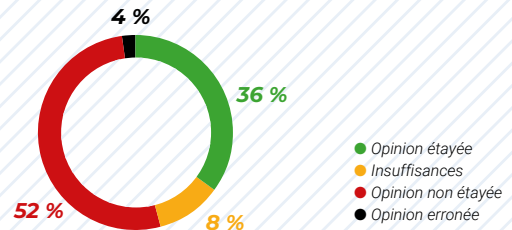
CABINETS NON EIP	TAUX D'INSUFFISANCE		TENDANCE
	2021	2022	
APPROCHE D'AUDIT			
NEP 230	21 %	51 %	▼
NEP 240	7 %	4 %	▲
NEP 300	11 %	10 %	◀▶
NEP 315	19 %	10 %	▲
NEP 320	6 %	1 %	▲
EXÉCUTION DE LA MISSION			
NEP 330	23 %	6 %	▲
NEP 500	14 %	63 %	▼
NEP 501	2 %	4 %	◀▶
NEP 505	11 %	3 %	▲
NEP 570	1 %	2 %	◀▶
NEP 580	7 %	6 %	◀▶
NEP 630	16 %	16 %	◀▶
CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES			
NEP 100	40 %	56 %	▼
AUDIT DES COMPTES CONSOLIDÉS			
NEP 600	20 %	18 %	▲
LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET FINANCEMENT DU TERRORISME			
NEP 9605	7 %	4 %	▲
RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES			
NEP 700	10 %	23 %	▼
NEP 702	16 %	1 %	▲
INFORMATION FINANCIÈRE			
INFORMATION FINANCIÈRE	20 %	17 %	▲

Les graphiques qui suivent résument les conclusions des contrôles réalisés par le Haut conseil.

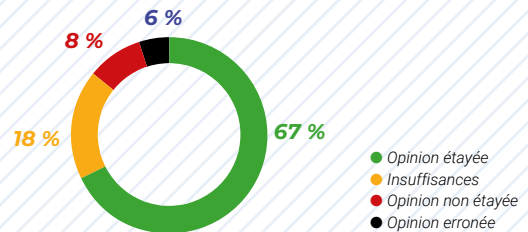
CONCLUSIONS DES CONTRÔLEURS PAR TYPE DE MANDATS EXAMINÉS (EN %)



CABINETS EIP : CONCLUSIONS DES CONTRÔLEURS SUR LES 163 MANDATS EIP ET NON EIP EXAMINÉS EN 2022



CABINETS NON EIP : CONCLUSIONS SUR LES 1 331 CONTRÔLES D'OPINION DE MANDATS NON EIP EXAMINÉS EN 2022



Pour la programmation 2022, la conclusion de l'examen de l'opinion émise par le commissaire aux comptes a été formulée par les contrôleurs selon les mêmes principes que les années précédentes, c'est-à-dire en se prononçant sur le caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par le commissaire aux comptes pour justifier l'opinion d'audit qu'il a émise sur les comptes revus. La conclusion est présentée selon une taxonomie de couleur (vert, orange, rouge, noir) telle que présentée dans l'encadré *infra*.

L'opinion d'audit émise sur les comptes est étayée, ou les conclusions sur les cycles examinés sont justifiées, par les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes. Des axes d'amélioration dans les diligences d'audit réalisées ont pu être relevés.

Des défaillances ont été identifiées dans les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes.

Toutefois, l'opinion d'audit émise sur les comptes demeure étayée ou les conclusions sur les cycles examinés sont justifiées au regard notamment :

- des diligences d'audit compensatoires réalisées ;
- du caractère circonscrit des défaillances relevées ;
- des compléments d'information et/ou de documentation apportés lors du contrôle qui permettent de justifier a posteriori les conclusions : ces éléments ne constituent pas des diligences d'audit réalisées au cours du contrôle. Dans ce cas, il s'agit de défaillances relevées dans la formalisation de la piste d'audit et/ou documentation du dossier d'audit.

L'opinion d'audit émise sur les comptes n'est pas étayée ou les conclusions sur les cycles significatifs ou à risque examinés ne sont pas justifiées au regard des défaillances identifiées.

Cette conclusion signifie que certaines diligences d'audit dont la mise en œuvre par le commissaire aux comptes est indispensable, au regard de son approche d'audit et/ou des caractéristiques de l'entité concernée, sont absentes ou incomplètes et ne permettent pas d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers de l'entité concernée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle.

Les défaillances qui conduisent à cette conclusion ne sont pas liées à des problèmes de formalisation et/ou de documentation du dossier d'audit.

L'opinion d'audit émise sur les comptes est erronée.

Cette conclusion signifie que les états financiers de l'entité concernée comportent des erreurs, omissions ou anomalies significatives et/ou que le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences sur son opinion sur les comptes des conclusions de ses diligences d'audit.

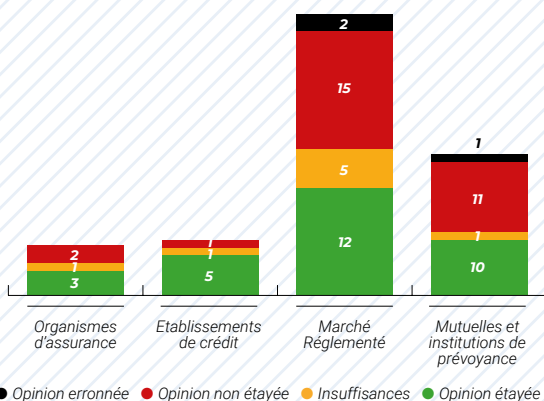
SYNTHÈSE DES RÉSULTATS DES REVUES DE MANDATS DES CABINETS EIP

Les résultats du contrôle de l'adéquation de l'opinion émise, sur les 70 mandats EIP revus, sont les suivants :

- l'opinion d'audit émise sur les comptes est étayée par les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes pour 30 mandats EIP (43 %) ;
- des insuffisances ont été identifiées dans les diligences d'audit mais l'opinion d'audit émise sur les comptes demeure étayée pour 8 mandats EIP (11 %) ;
- l'opinion d'audit émise sur les comptes n'est pas étayée ou les conclusions sur les cycles examinés ne sont pas justifiées au regard des défaillances identifiées pour 29 mandats EIP (42 %) ;
- l'opinion d'audit émise sur les comptes est erronée pour 3 mandats EIP (4 %).

- l'approche d'audit, pouvant inclure les diligences d'audit réalisées sur les éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit dont les systèmes d'information de l'entité (NEP 315 et NEP 330), ou la prise en considération des risques de fraude et de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme (NEP 240 et NEP 9605) ;
- les éléments de preuves collectés à l'appui des travaux réalisés (NEP 500) ;
- l'exercice du co-commissariat aux comptes (NEP 100), au titre de l'examen réciproque des diligences d'audit réalisées par le co-commissaire aux comptes ;
- l'audit des comptes consolidés (NEP 600) et l'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par les auditeurs des filiales importantes pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés ;
- les méthodes de sélection des éléments à contrôler (NEP 530), qu'il s'agisse des échantillons retenus en matière de tests de procédures ou de contrôles de substance.

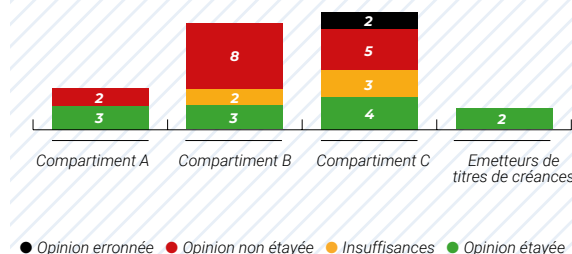
CONCLUSIONS DES CONTRÔLEURS SUR LES MANDATS EIP EXAMINÉS



Les mandats d'entités cotées sur un marché réglementé

L'histogramme suivant résume les conclusions des missions de contrôle pour les 34 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé examinés.

RÉSULTAT DES CONTRÔLES DES 34 MANDATS EIP COTÉS SUR UN MARCHÉ RÉGLEMENTÉ DONT L'OPINION A ÉTÉ EXAMINÉE PAR CATÉGORIE



Les opinions d'audit erronées constatées pour les 3 mandats EIP sont liées, en premier lieu, à l'absence de prise en compte des déficiences significatives identifiées dans l'approche d'audit et sur l'opinion d'audit émise sur les comptes ; en second lieu, à un traitement comptable non conforme à la réglementation en vigueur et de surcroît pour un montant significatif au regard du seuil de signification déterminé par le commissaire aux comptes ; et enfin, à des informations manquantes sur des opérations significatives de l'exercice dans les annexes aux comptes consolidés.

Pour les 29 mandats pour lesquels le rapport de contrôle a conclu à une opinion d'audit non étayée ainsi que pour les 8 mandats présentant des insuffisances de diligences, des défaillances ont été constatées sur les points suivants :

Les opinions d'audit émises sur les comptes sont erronées pour 2 mandats en raison, d'une part, d'un traitement comptable non conforme à la réglementation en matière de comptabilisation du chiffre d'affaires à l'avancement et pour un montant

supérieur au seuil de signification et, d'autre part, d'informations manquantes en annexes concernant les opérations d'affacturage conclues par l'entité ou de clause de retour à meilleure fortune, ces opérations affectant de façon significative les agrégats financiers, et étant susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des états financiers.

S'agissant des mandats pour lesquels le rapport de contrôle a conclu à une opinion d'audit non étayée ou présentant des insuffisances de diligences, les manquements ont concerné :

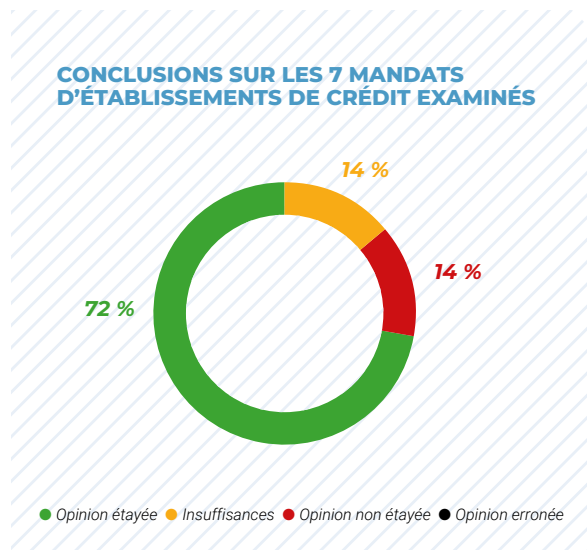
- la collecte d'éléments suffisants et appropriés pour permettre d'appréhender la nature, l'étendue et la pertinence des travaux d'audit mis en œuvre par les commissaires aux comptes ou professionnels chargés du contrôle des comptes des entités importantes (NEP 600) ;
- l'appréciation conclusive des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes (NEP 100) ;
- les tests de conception et de mise en œuvre du dispositif de contrôle interne de l'entité dans un contexte où tout ou partie de l'approche d'audit retenue par le collège de commissaires aux comptes s'appuie sur l'efficacité de ce dispositif pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions (NEP 330).

Les mandats d'établissements de crédit

Les contrôles mis en œuvre ont été ciblés sur des mandats de filiales de grands groupes bancaires français et des caisses de crédit municipal présentant les caractéristiques suivantes :

- les stratégies d'audit retenues par les commissaires aux comptes s'appuient sur des tests de procédure et des contrôles de substance,
- 5 des 7 mandats examinés sont exercés en co-commissariat aux comptes,
- les vérifications ont principalement porté sur les cycles suivants : « Opérations avec la clientèle », « Coût du risque », « Intérêts et commissions », « Comptes de régularisation ».

Le graphique récapitule les conclusions de ces missions de contrôle pour les 7 mandats examinés.



En ce qui concerne le mandat pour lequel le rapport de contrôle a conclu que l'opinion d'audit émise sur les comptes est non étayée, il a notamment été identifié des manquements en matière de :

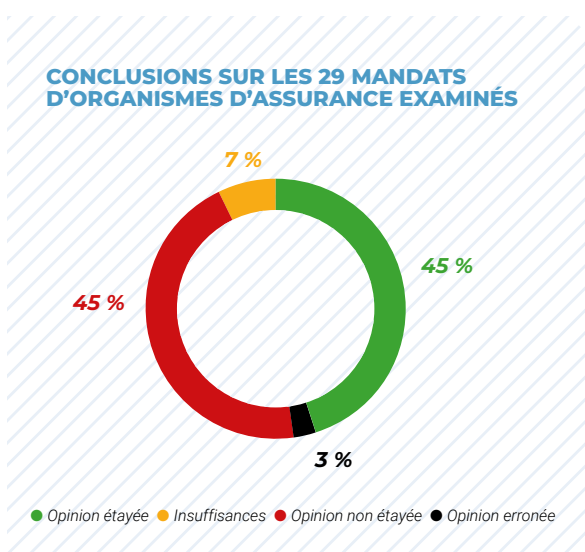
- prise en considération des déficiences de contrôle interne identifiées sur la démarche d'audit retenue et l'évaluation des risques initiale ;
- tests de conception et d'efficacité opérationnelle des contrôles internes informatiques destinés à vérifier la qualité des données issues du système d'information ;
- tests de conception et d'efficacité des contrôles internes portant sur la procédure d'octroi des prêts visant à vérifier la réalité des opérations et la complétude des dossiers ;
- évaluation du niveau de risque retenu quant aux aspects de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Pour ce qui est du mandat présentant des insuffisances dont les incidences in fine sur la conclusion d'audit émise ont pu être circonscrites, des compléments d'information ont dû être apportés lors du contrôle pour comprendre l'appréciation des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes ainsi que les procédures d'audit supplémentaires qui ont été mises en œuvre pour pallier les manquements relevés dans les travaux du co-commissaire aux comptes.

Les mandats d'organismes d'assurance

Les mandats d'organismes d'assurance concernent des mutuelles (21), des entreprises d'assurance (6 dont 1 cotée) et des institutions de prévoyance (2). Les stratégies d'audit retenues par les commissaires aux comptes s'appuient principalement sur des tests de procédures et des contrôles de substance. 12 des 29 mandats examinés sont exercés en co-commissariat aux comptes. Les vérifications ont principalement porté sur les cycles « Charges des sinistres », « Primes », « Provisions techniques » et « Placements ».

Le graphique qui suit illustre les résultats des contrôles opérés par le Haut conseil.



L'opinion d'audit émise sur les comptes annuels d'une mutuelle est erronée en raison du caractère non approprié de la réserve émise dans le rapport de certification dans la mesure où les incidences sur les comptes des limitations identifiées au cours de l'audit ne sont pas circonscrites et que la formulation de la réserve émise n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

S'agissant des 13 mandats pour lesquels le rapport de contrôle a conclu à une opinion d'audit non étayée ainsi que pour les 2 mandats présentant des insuffisances de diligences, des manquements ont été constatés sur les points suivants :

- les travaux de prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit, dont les systèmes d'information, sur les différentes activités de l'entité (NEP 315) ;
- la prise en considération des déficiences de contrôle interne dans l'approche d'audit notamment le niveau du risque lié au contrôle, la taille des échantillons et la formulation de l'opinion (NEP 300, 315, 330, 500, 530 et 700) ;

- les tests de conception et d'efficacité opérationnelle du contrôle interne mis en œuvre par l'entité dont les systèmes d'information (NEP 315 et 330) notamment :

- les contrôles définis et mis en œuvre par l'entité destinés à vérifier la conformité de la date de réception de la demande, l'identification de la personne bénéficiaire, la recevabilité de la demande du bénéficiaire, la présence et la complétude des pièces justificatives nécessaires au traitement du dossier, le contrôle des droits et des garanties des bénéficiaires, le calcul des prestations versées afin de vérifier le respect des assertions « réalité », « mesure » et « séparation des exercices » ;
- le contrôle des données interfacées entre les systèmes d'information de l'assurance maladie et des professionnels de santé d'une part, avec ceux de l'entité d'autre part pour vérifier le respect de l'assertion « exhaustivité » ;
- le contrôle du paramétrage des tarifs des cotisations et des garanties (particuliers, entreprises, etc.), des règles de calcul des appels de cotisations et des prestations à payer visant à vérifier le respect de l'assertion « mesure » ;

- la prise en considération d'activités externalisées dans l'approche d'audit et plus particulièrement les délégations de gestion des cotisations et prestations ;

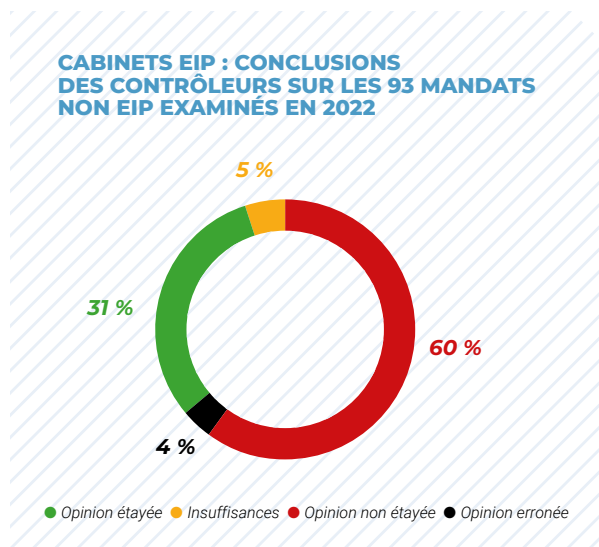
- le contrôle de l'exhaustivité et de l'exactitude des données de l'état informatisé issu de l'application de gestion et utilisé dans le cadre de l'audit pour les rapprocher avec les cotisations et/ou prestations enregistrées en comptabilité (NEP 500) ;

- le signalement à l'ACPR de situations telles que l'atteinte à la continuité d'exploitation, l'émission d'une réserve ou encore les déficiences de contrôle interne (cf. [Guide des relations ACPR – Commissaires aux comptes](#)).

Au cours de ce programme, la Formation Statuant sur les Cas Individuels du Haut conseil a regretté de devoir constater plusieurs situations dans lesquelles (i) le commissaire aux comptes n'a pas exercé le devoir de signalement à l'ACPR qui lui incombe, ou (ii) la certification des comptes sans réserve par le commissaire aux comptes n'est pas justifiée au regard des déficiences de contrôle interne relevées.

Les mandats non EIP détenus par les cabinets EIP

Le graphique suivant résume les conclusions des missions de contrôle portant sur les 93 mandats non EIP examinés au sein des unités de contrôle EIP.



S'agissant des 4 mandats non EIP pour lesquels le rapport de contrôle a conclu que l'opinion d'audit émise sur les comptes est erronée, des traitements comptables ou une présentation d'états financiers non conformes à la réglementation en vigueur sont en cause :

- pour 2 mandats, les états financiers de l'entité pris dans leur ensemble ne sont pas présentés conformément à la réglementation applicable (règlement ANC 2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif et règlement ANC 2019-04 relatif aux activités sociales et médico-sociales gérées par des personnes morales de droit privé à but non lucratif) ;
- pour 1 mandat, la présentation des produits d'exploitation n'est pas conforme à la réglementation applicable et l'information requise par celle-ci n'est pas reconstituée dans les annexes aux comptes annuels (règlement ANC 2014-03) ;
- pour 1 mandat, les états financiers comportent des erreurs en raison d'un traitement comptable non conforme à la réglementation comptable en vigueur pour un montant significatif au regard du seuil de signification déterminé par le commissaire aux comptes. Ce traitement relatif à une

opération d'affacturage des créances clients a pour conséquence de surévaluer le montant du poste « Autres dettes » et de minorer le montant du poste « Emprunts et dettes financières » et de l'endettement financier net (règlement ANC 2014-03).

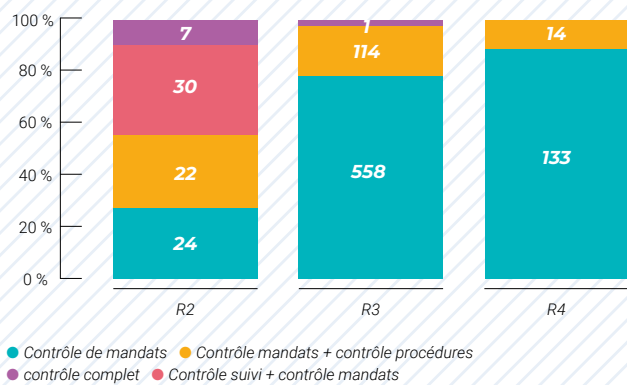
Sur les mandats pour lesquels le rapport de contrôle a conclu à une opinion d'audit non étayée ou présentant des insuffisances de diligences d'audit, les défaillances constatées portent principalement sur :

- les travaux de prise de connaissance de l'entité et l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes (NEP 240), plus particulièrement les procédures mises en place par l'entité pour identifier les risques de fraude et pour y répondre ;
- les travaux de prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit et notamment le système d'information qui concourt à l'élaboration de l'information financière (NEP 315) ;
- l'examen réciproque des diligences d'audit réalisées par les co-commissaires aux comptes et notamment de l'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés afin de pouvoir fonder son opinion sur les comptes. Sur ce sujet, il convient de rappeler que le Haut conseil a publié sur son site internet une [« Foire aux questions » destinée à apporter un éclairage sur l'application de certaines dispositions régissant l'exercice du co-commissariat aux comptes \(NEP 100\)](#) ;
- l'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par les auditeurs des filiales importantes pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés (NEP 600).

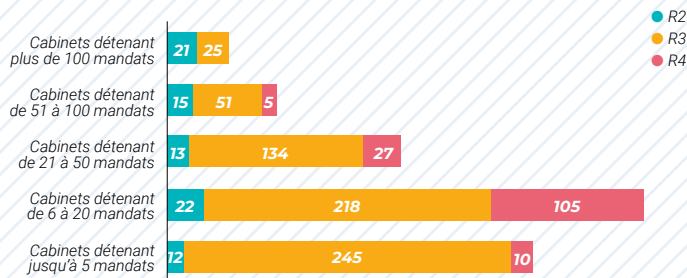
SYNTHÈSE DES RÉSULTATS DES REVUES DE MANDATS DES CABINETS NON EIP

La modalité « contrôle de mandats » a été appliquée seule ou combinée à d'autres modalités sur 903 cabinets.

CONTRÔLE DE MANDATS (EN NOMBRE DE CABINETS NON EIP)



PROFIL DES 903 CABINETS NON EIP



Les mandats ont été sélectionnés en tenant compte des types d'entités prioritaires fixés par le collège du Haut conseil dans ses orientations 2022 mais également en fonction de l'analyse des particularités du portefeuille de mandats détenus. À cet effet, les contrôleurs ont systématiquement échangé avec les signataires des cabinets sur les risques particuliers présents dans leurs mandats avant de finaliser la sélection pour la rendre plus pertinente.

Les critères suivants ont été retenus : le caractère significatif du nombre d'heures consacré à l'audit, l'appartenance des entités auditées à un secteur prépondérant ou isolé, les mandats d'entités particulièrement touchées par la crise sanitaire, l'exercice en co-commissariat aux comptes, la

certification de comptes consolidés, le type d'opinion délivrée, ou encore la mise en œuvre d'une procédure d'alerte.

En 2022, le contrôle des 1 974 mandats a été réalisé en poursuivant deux objectifs :

- s'assurer de la pertinence de l'opinion dans 1 331 mandats (dont 104 entités appartenant à des secteurs prioritaires et 197 grandes entreprises) ;
- faire croître la qualité de l'audit dans 643 mandats complémentaires (dont 18 appartenant à des secteurs prioritaires et 31 grandes entreprises), pour lesquels l'application des normes d'exercice professionnel 100, 600 et 702 a été examinée.

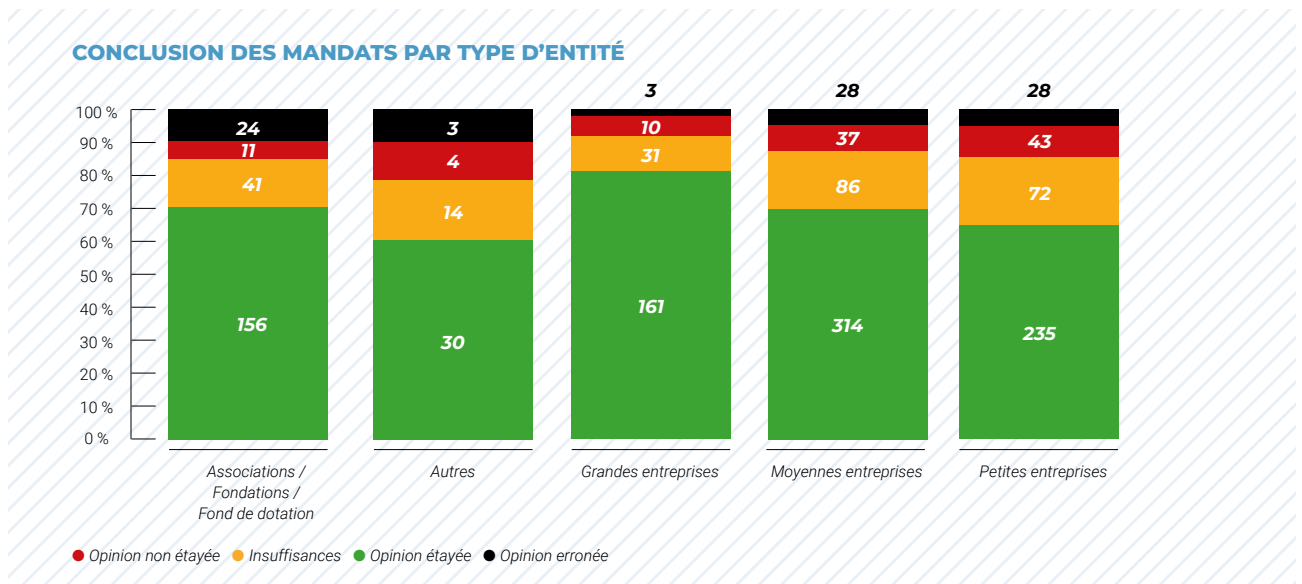
Les conclusions sur les 1 331 mandats vérifiés au regard de la pertinence de l'opinion sont les suivantes :

- Pour 896 mandats (67 %) détenus par 615 cabinets, l'opinion d'audit sur les comptes est étayée par les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes.
- Pour 244 mandats (18 %) détenus par 205 cabinets, des insuffisances ont été identifiées dans les diligences d'audit réalisées par le commissaire aux comptes mais l'opinion d'audit émise sur les comptes demeure étayée.
- Pour 105 mandats (8 %) détenus par 94 cabinets,

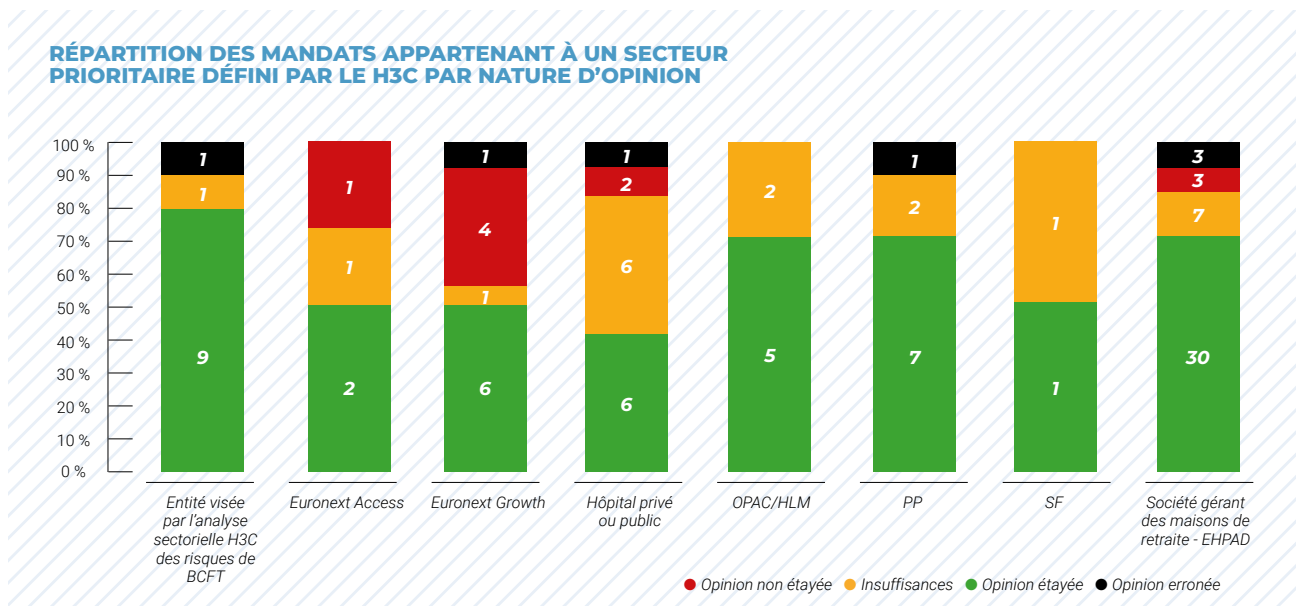
l'opinion d'audit émise sur les comptes n'est pas étayée ou les conclusions sur les cycles examinés ne sont pas justifiées par certaines diligences d'audit, absentes ou incomplètes, et ne permettent pas au commissaire aux comptes d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers de l'entité concernée sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entité.

- Pour 86 mandats (6 %) détenus par 79 cabinets, l'opinion d'audit émise sur les comptes est erronée. Parmi eux, 31 mandats présentent également des défaillances de diligences ne permettant pas d'étayer l'opinion émise.

Le graphique suivant présente les conclusions du contrôle de mandats par profil d'entités :



Le graphique qui suit présente un focus particulier sur les conclusions des 104 mandats examinés concernant les entités prioritaires déterminées par le collège du Haut conseil en plus des mandats de grands entreprises et des entités particulièrement touchées par la crise sanitaire.



Les conclusions tirées de l'examen des mandats des entités cotées sur Euronext Growth et Access ainsi que celles du secteur hospitalier sont plus défavorables comparées à celles de la population examinée.

L'opinion d'audit émise a été jugée erronée pour 86 mandats parce que le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences des erreurs, omissions et anomalies significatives que comportent les états financiers de l'entité. Les anomalies constatées sont les suivantes, elles se cumulent pour 28 mandats :

- pour 28 mandats, les états financiers comportent des erreurs en raison, soit de traitements comptables non conformes à la réglementation en vigueur pour des montants supérieurs au seuil de signification, soit des erreurs de présentation des comptes (bilan et compte de résultat), affectant des agrégats financiers susceptibles d'influencer l'utilisateur de ces derniers dans son jugement ou sa prise de décision. Les erreurs de présentation des comptes annuels ont concerné, comme en 2021, principalement les associations qui ne se sont pas conformées aux exigences du règlement n°2018-06 du 5 décembre 2018 de l'ANC applicable depuis le 1^{er} janvier 2020 ;

- pour 44 mandats, les états financiers ne comportent pas d'annexe alors que l'entité n'en est pas exemptée ou comportent des annexes très insuffisantes ;

- pour 15 mandats, les états financiers comportent des anomalies significatives relevées par le commissaire aux comptes, puisque supérieures au seuil de signification fixé, mais non corrigées ;

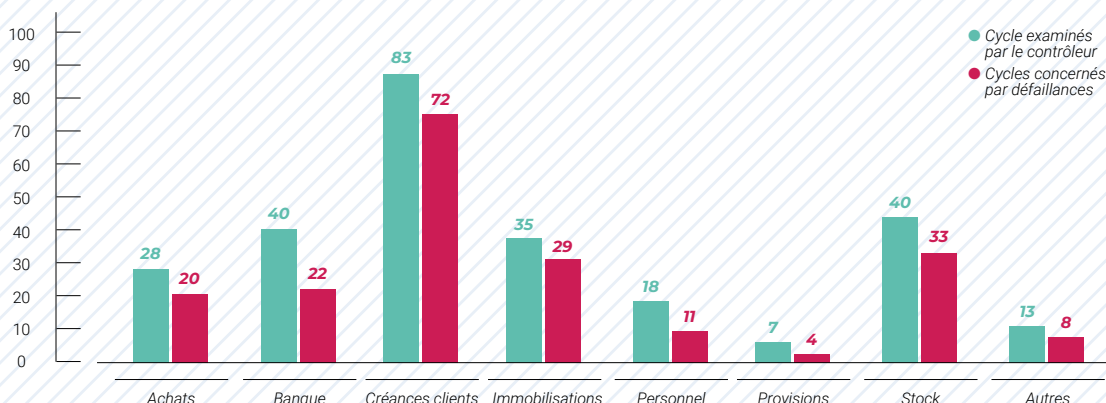
- pour 8 mandats, les commissaires aux comptes ont assorti la certification des comptes d'une réserve, mais celle-ci, soit n'apparaissait pas appropriée à la situation ou suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement ou sa prise de décision en connaissance de cause, soit le motif de la réserve apparaissait erroné ou incomplet ;

- enfin, pour 22 mandats, les états financiers de l'entité ne présentent pas de données comparatives de l'exercice précédent, ce qui n'est pas conforme au code de commerce rendant les états financiers irréguliers. Ce manquement est toutefois moins grave que ceux précédemment exposés.

Pour les 105 mandats pour lesquels les contrôleurs ont conclu à une opinion non étayée, les défaillances relevées concernent principalement les diligences d'audit des cycles significatifs ou à risque tels que la reconnaissance du chiffre d'affaires, les créances clients, les stocks, la trésorerie et les immobilisations. Des défaillances complémentaires concernant l'approche d'audit suivie ont également été relevées pour 45 % de ces mandats.

Le graphique qui suit présente le nombre de mandats concerné par l'examen d'un cycle pour lesquels des défaillances de diligences ont été constatées.

CYCLES EXAMINÉS PRÉSENTANT DES DÉFAILLANCES POUR LES 105 MANDATS DONT L'OPINION N'EST PAS ÉTAYÉE



Sur l'ensemble des mandats examinés, 191 mandats détenus par 167 cabinets présentent des défaillances dans l'accomplissement des diligences d'audit ayant conduit à conclure que l'opinion d'audit sur les comptes n'était pas étayée ou était erronée.

Pour les 136 mandats présentant des défaillances (mandats présentant une opinion non étayée), ainsi que pour les 244 mandats présentant des insuffisances sans incidence sur l'opinion délivrée, les contrôleurs ont identifié un défaut d'application des normes affectant la qualité de l'audit sur les points suivants :

- pour environ 66 % des mandats, l'approche d'audit ainsi que, lorsque cela est approprié au regard des caractéristiques de l'entité auditée, les diligences réalisées sur le contrôle interne et les systèmes d'information de l'entité (NEP 315 et NEP 330) et notamment :
 - l'évaluation ou la description du risque d'anomalies significatives dans les comptes et plus précisément au niveau des assertions (NEP 315) ;
 - le lien entre l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, les diligences d'audit réalisées afin de répondre à ce risque et les conclusions à partir desquelles l'opinion sur les comptes sera fondée (NEP 330).
- pour 47 % des mandats, la documentation des dossiers d'audit (NEP 230) nécessaire à la compréhension des résultats tirés des éléments collectés lors de l'audit ;
- pour 40 % des mandats, l'appréciation de la fiabilité des informations provenant de l'entité et notamment des différents états ou extractions informatiques utilisés dans le cadre de l'audit (NEP 500) ;
- lorsque l'audit des comptes est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes, pour 62 % des mandats concernés, l'examen réciproque des diligences d'audit réalisées par le co-commissaire aux comptes (NEP 100) ;
- dans le cadre de l'audit des comptes consolidés (NEP 600), pour 53 % des mandats concernés, constats observés dans le cadre des contrôles thématiques ;
- dans la rédaction du rapport sur les comptes : pour 30 % des mandats, justification des appréciations insuffisante ou incohérente (NEP 700, 702).

Les commissaires aux comptes doivent renforcer le contrôle des informations contenues dans les états financiers pour environ 27 % des mandats.

La correcte application des normes d'exercice professionnel 100, 600 et 702 a également été examinée par le biais de vérifications thématiques sur un échantillon de 643 mandats, en complément de ceux présentés précédemment.

Aussi, la correcte application de l'audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes (NEP 100) a été vérifiée sur 313 mandats, en particulier l'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes afin de pouvoir fonder l'opinion sur les comptes. Des insuffisances ont été constatées dans 38 % des mandats, principalement sur la qualité de la mise en œuvre de la revue croisée, la répartition déséquilibrée des travaux entre les co-commissaires aux comptes et l'absence de démarche d'audit concertée ou de démarche commune.

La correcte application de l'audit des comptes consolidés (NEP 600) a été vérifiée sur 239 mandats, en particulier l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des filiales et participations, ainsi que l'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par les auditeurs des filiales importantes pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés. Des insuffisances ont été constatées dans 28 % des mandats concernant notamment la prise de connaissance de l'ensemble consolidé et la mauvaise évaluation du risque au niveau des comptes consolidés.

La correcte application de la justification des appréciations (NEP 702) a été vérifiée sur 574 mandats, en particulier la nature des appréciations qui font l'objet d'une justification dans les rapports des commissaires aux comptes et leur lien aux éléments déterminants pour la compréhension des comptes (NEP 702). 82 % des insuffisances constatées dans l'application de la NEP 702 concernent le recours à une justification des appréciations non adaptée aux spécificités du mandat, ou dont la rédaction présente des anomalies ou est dispensatrice d'informations.

SYNTHÈSE DES RÉSULTATS DES CONTRÔLES PAR ENTRETIEN DES CABINETS NON EIP

La modalité « contrôle par entretien » a été utilisée en 2022, après une première année de tests conclusifs en 2021, sur des cabinets ne présentant pas de risques et ayant une faible activité de commissariat aux comptes.

Cette modalité vise à s'assurer de l'existence d'un mode d'organisation de l'activité de commissariat aux comptes respectant les règles en vigueur et les obligations, à s'assurer de la bonne connaissance par le signataire de son portefeuille et des risques des mandats détenus, ainsi que de sa capacité à réaliser la mission de certification des comptes. La démarche du contrôle par entretien est donc transversale.

Les 72 cabinets contrôlés par entretien comptent 74 associés signataires et détiennent 272 mandats totalisant plus de 17 000 heures d'audit.

L'examen de l'organisation des cabinets a permis de relever que 14 % présentent des insuffisances d'organisation de l'activité : l'obligation de formation

est partiellement suivie et les formations ne sont pas directement liées à l'activité gérée. En matière de dispositif de lutte contre le blanchiment, l'identification des risques attachés aux mandats fait défaut.

L'examen du portefeuille des mandats porte sur l'évaluation des risques menée sur les mandats, la prise en compte du contrôle interne de l'entité pertinent pour l'audit, la description des diligences réalisées à l'issue de l'évaluation des risques.

En matière de conduite de la mission, 82 % des cabinets ont des pratiques jugées satisfaisantes.

Pour 18 % des cabinets, des risques de mauvaise conduite de la mission ont été identifiés. Ils ont trait à une évaluation des risques sur les mandats non maîtrisée (8 cas), à un défaut de prise en compte du contrôle interne pour l'audit (7 cas) ou encore à la mise en œuvre de diligences inappropriées à l'issue de l'évaluation des risques (6 cas). Ces constats se cumulent pour 3 cabinets.

LES PRINCIPAUX ENSEIGNEMENTS DES PLANS DE REMÉDIATION

Le Haut conseil demande aux cabinets EIP et non EIP qu'ils prennent les mesures nécessaires pour corriger les insuffisances relevées dans les rapports de contrôle. Il porte une attention particulière à la mise en œuvre effective d'actions correctives appropriées ; c'est l'objet central de la modalité de contrôle appelée « Suivi des constats ».

La conception et la mise en œuvre d'actions correctives appropriées concourent à l'amélioration de la qualité de l'audit.



Le Haut conseil organisera prochainement une communication dédiée aux plans de remédiation.

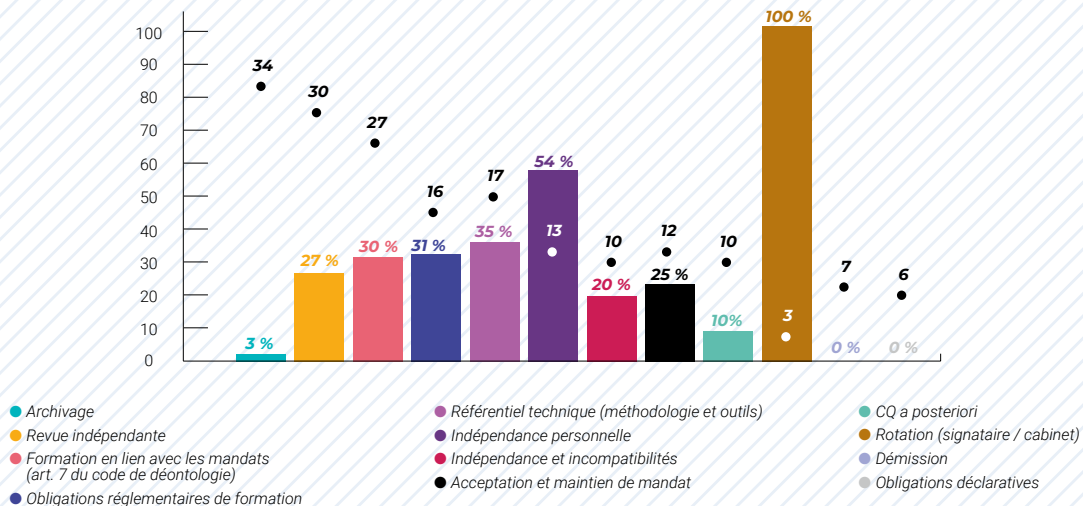
SYNTHÈSE DES RÉSULTATS DES REVUES DES PLANS DE REMÉDIATION DES CABINETS EIP

... une remédiation aux constats antérieurs encore trop limitée...

Le suivi des résultats des contrôles précédents concerne pour l'essentiel des défaillances identifiées en matière d'archivage, de revue indépendante, de formation professionnelle continue, de référentiel technique, d'indépendance, de dispositif de contrôle de qualité interne, de rotation.

Les résultats de ces contrôles de remédiation effective pour les cabinets EIP en 2022 sont présentés dans le graphique suivant, qui met en relation le nombre de cabinets EIP concernés par le suivi des constats pour un thème de procédure donné avec le taux d'actions correctives appropriées constaté à l'issue du contrôle.

NOMBRE DE CABINETS EIP ET TAUX D' ACTIONS CORRECTIVES APPROPRIÉES DANS LE CADRE DU SUIVI DES CONSTATS



S'agissant des dispositifs de rotation de l'associé signataire et/ou de la structure d'exercice professionnel, les missions de contrôle ont constaté que tous les cabinets concernés (3) ont mis en œuvre des actions correctives appropriées.

En ce qui concerne l'indépendance personnelle, les missions de contrôle ont constaté, pour 7 des 13 cabinets concernés, la mise en œuvre effective d'actions de remédiation. Elles ont constaté la mise en œuvre d'actions correctives partielles pour 3 cabinets et ont mis en lumière, pour 3 autres cabinets, des faiblesses portant atteinte à l'efficacité du dispositif, en particulier, le contrôle de l'exhaustivité des déclarations d'indépendance au sein de l'unité de contrôle, le contrôle du respect de la procédure interne en matière de déclaration de titres financiers et le modèle de ces déclarations qui n'est pas à jour des dispositions du code de déontologie en vigueur.

Pour ce qui est du référentiel technique, les missions de contrôle de 6 des 17 cabinets EIP ont relevé la mise en œuvre d'actions de remédiation appropriées. Pour 5 cabinets EIP, les contrôles opérés ont constaté la mise en œuvre d'actions correctives partielles. Enfin, les contrôles ont mis en exergue pour 6 cabinets EIP qu'ils ne disposaient toujours pas d'outils d'échantillonnage (pour les contrôles de substance et les tests de procédures) ou de contrôle de l'information financière adapté aux spécificités des mandats audités (normes IFRS).

Pour ce qui relève de la formation professionnelle continue, les commissaires aux comptes doivent poursuivre les efforts engagés pour respecter les dispositions réglementaires applicables. Les missions de contrôle ont constaté la mise en œuvre d'actions correctives appropriées pour 31 % (article 7 du code de déontologie) et 30 %

(obligations réglementaires de formation) des cabinets concernés. S'agissant de la formation en lien avec les spécificités des mandats audités, il est souligné que seuls 8 des 27 cabinets EIP ont déployé des plans de remédiation appropriés. Sur ce thème, les contrôles opérés par le Haut conseil ont constaté, dans 16 cas, la mise en œuvre d'actions correctives partielles. Enfin, les missions de contrôle ont mis en exergue, dans 3 cas, que les cabinets n'ont pas engagé d'actions correctives.

Pour ce qui concerne la revue indépendante, les missions de contrôle ont constaté, pour 8 des 30 cabinets EIP, le déploiement d'actions de remédiation appropriées. En revanche, pour 14 cabinets EIP, les contrôles ont souligné que celle-ci n'est toujours pas mise en œuvre (5 cas) ou traitée avec une profondeur d'analyse suffisante (3 cas). Enfin, il a été mis en lumière les insuffisances suivantes : le réviseur indépendant ne suit pas de formation adaptée aux spécificités du mandat examiné (2 cas), le délai de rotation du réviseur indépendant n'est pas respecté (1 cas), la revue indépendante est réalisée postérieurement à l'émission du rapport sur les comptes (1 cas).

Enfin, pour ce qui relève des thèmes de l'archivage, du dispositif de contrôle de qualité interne, des démissions et des obligations déclaratives, les actions engagées par les cabinets sont encore apparues trop souvent insuffisantes pour assurer l'efficacité requise.

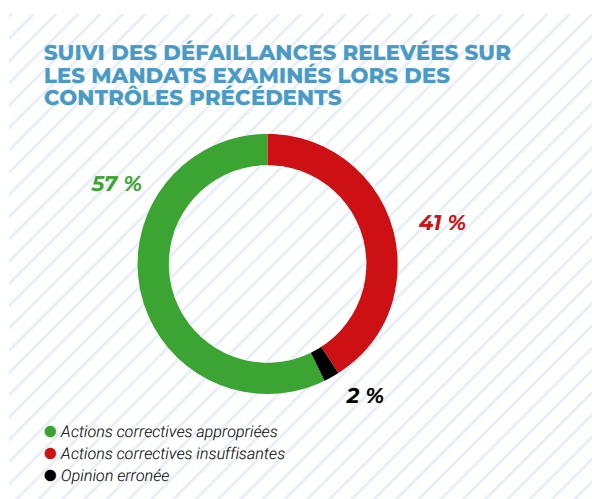
... des résultats décevants dans l'amélioration des mandats EIP et non EIP des cabinets EIP faisant l'objet d'un contrôle de suivi...

Au titre du programme 2022, 49 mandats EIP et non EIP ont fait l'objet d'un suivi des défaillances relevées sur les mandats lors du précédent contrôle.

Pour 57 % de ces suivis de mandats, les cabinets ont mis en œuvre des actions correctrices appropriées. Les améliorations les plus significatives ont été apportées à l'approche d'audit, à l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre sur les cycles précédemment examinés, au caractère probant des éléments collectés, à la prise en considération du risque de fraude ainsi qu'à l'audit des comptes consolidés.

En revanche, des défaillances perdurent pour 41 % des mandats. Elles portent notamment sur les diligences réalisées sur le contrôle interne incluant les systèmes d'information et les prestataires externes de l'entité auditée (NEP 315 et NEP 330),

sur le caractère probant des éléments collectés (NEP 500), sur la sélection des éléments à contrôler (NEP 530), sur l'audit des comptes consolidés (NEP 600). Enfin, pour 1 mandat, le rapport de contrôle conclut que l'opinion d'audit émise sur les comptes est erronée en raison d'états financiers non conformes à la réglementation en vigueur.



Les conclusions formulées par la division des contrôles EIP en matière de suivi des actions de remédiation, tant sur les procédures internes des cabinets que sur les mandats examinés, ne sont pas conformes aux attentes. La division des contrôles soulignent que les cabinets doivent mettre en œuvre des mesures correctives appropriées pour remédier aux insuffisances relevées dans le précédent rapport de contrôle.

La Formation Statuant sur les Cas Individuels considère qu'il n'est désormais plus admissible que les cabinets ne mettent pas en œuvre les recommandations qu'elle leur a adressées.



Rappels réglementaires – article 26 du règlement (UE) No 537/2014 du parlement européen et du conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission

« (...) 8. Les constatations et conclusions des inspections sur lesquelles sont basées les recommandations, y compris les constatations et conclusions liées au rapport de transparence, sont communiquées au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit inspecté et discutées avec lui avant que le rapport d'inspection ne soit finalisé.

Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit inspecté met en œuvre, dans un délai raisonnable fixé par l'autorité compétente, les recommandations formulées à l'issue de l'inspection. Ce délai ne dépasse pas douze mois pour les recommandations qui portent sur le système interne de contrôle qualité du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit.

SYNTHÈSE DES RÉSULTATS DES REVUES DES PLANS DE REMÉDIATION DES CABINETS NON EIP

Des améliorations encourageantes dans l'amélioration des procédures des cabinets non EIP ayant fait l'objet d'un contrôle de suivi

Un suivi du système de contrôle de qualité interne a été effectué dans 24 cabinets qui présentaient des défaillances lors des contrôles précédents.

Pour 33 % de ces cabinets, des actions correctrices appropriées ont été mises en œuvre. Pour 42 %, les actions correctrices apportées sont partielles. Aucune action appropriée n'a été mise en œuvre pour 25 % des cabinets.

Les améliorations les plus notables concernent le respect de l'obligation de formation, le dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ainsi que les vérifications réalisées en matière d'indépendance.

Les insuffisances qui perdurent concernent principalement le respect des obligations déclaratives.

Des résultats encourageants dans l'amélioration des mandats des cabinets non EIP ayant fait l'objet d'un contrôle de suivi

Au titre du programme 2022, 24 cabinets non EIP ont fait l'objet d'un suivi des défaillances relevées sur les mandats lors du précédent contrôle. Lorsque les mandats à suivre n'étaient plus détenus par ces cabinets, un suivi a été réalisé sur d'autres mandats.

Sur les 10 contrôles de suivi effectués sur les mêmes mandats, dans 7 cas des actions correctrices appropriées ont été mises en œuvre tandis que dans les 3 autres des actions d'amélioration doivent être poursuivies.

Les améliorations les plus significatives ont été apportées à la documentation de l'audit (NEP 230), à la prise de connaissance de l'entité et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives (NEP 315), au caractère probant des éléments collectés (NEP 500) à la prise en considération du risque de fraude (NEP 240), ainsi qu'à l'établissement du rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels (NEP 700) comprenant également le volet justification des appréciations (NEP 702).

04.

APPROFONDISSEMENTS SUR BONNES PRATIQUES ET DÉFAILLANCES

Illustration de pratiques conformes pour l'audit des comptes consolidés (NEP 600) de groupes constitués de nombreux entités et composants

Remarques préliminaires

L'examen des dossiers d'audit de groupes, par le Haut conseil, a fait l'objet de certaines recommandations en matière d'audit de comptes consolidés, conséquences de diligences d'audit jugées insuffisantes. Certains de ces groupes présentent la particularité de rassembler un très grand nombre de filiales, qui individuellement sont faiblement contributives aux comptes consolidés, mais qui additionnées, constituent une part largement significative des comptes certifiés.

Du fait des questionnements que ces constats ont pu susciter de la part des professionnels contrôlés, il apparaît opportun de partager les réponses d'audit qui ont pu être apportées à ces situations, qui ont trouvé leurs issues dans des approches d'audit⁽⁷⁾ adaptées à ces organisations.

Présentation des cas ayant fait l'objet d'un examen par le Haut conseil

Les mandats de commissariat aux comptes de groupes, examinés par le Haut conseil, présentent des organisations distinctes, issues de leur historique, des particularités propres à leurs activités ou à leurs implantations. Afin d'illustrer les bonnes pratiques observées en matière d'audit de comptes consolidés de grands groupes, les

éléments exposés sont issus de plusieurs contrôles, présentant des similitudes, à savoir un nombre important de composants contribuant chacun faiblement aux comptes consolidés et des organisations matricielles comportant des branches d'activités, s'appuyant dans une certaine mesure sur des processus centralisés incluant des centres de services partagés ou de gestion⁽⁸⁾ qui concourent à l'élaboration de l'information comptable et financière de leurs filiales et entités.

Les présentes illustrations ont pour objet de relater les pratiques conformes appliquées, ainsi que les lignes de forces d'audit pertinentes retenues, propres à ces situations, en relation avec les principales dispositions de la NEP 600. Nous ne reviendrons pas sur la planification des audits d'entités considérées comme importantes, dont les principes et bonnes pratiques ont été présentés dans la précédente synthèse du programme de contrôle du Haut conseil.

Les mandats sont exercés en co-commissariat aux comptes, et les co-commissaires aux comptes, ainsi que leurs réseaux respectifs, détiennent des mandats de commissariat aux comptes de filiales françaises et étrangères. Les travaux des contrôleurs du Haut conseil ont notamment porté sur les procédures d'audit mises en œuvre au titre des comptes consolidés pris dans leur ensemble dans l'objectif de s'assurer que les diligences conduites permettent d'obtenir l'assurance recherchée.

(7) - Comme exposé dans les précédentes synthèses de contrôles du Haut conseil, la mise en œuvre de la certification des comptes d'une entité s'inscrit résolument dans un processus structuré et continu, particulièrement prégnant dans le cadre de l'audit de comptes consolidés. Conformément aux normes, et aux pratiques professionnelles, sont usuellement distinguées, 3 phases dans l'audit de groupes, i.e. i/ l'étape de définition de « l'approche d'audit » fondée sur la connaissance de l'ensemble consolidé et de son environnement et des risques d'anomalies significatives qui en découlent, ii/ la « coordination » des audits menés au niveau des filiales, et iii/ la « finalisation » des travaux d'audit.

(8) - Structures chargées de la gestion en commun de services, traitements, et pilotages de plusieurs entités, filiales ou composants.

Bonnes pratiques observées, adaptées au contexte de groupes

Comme souligné, les mandats examinés comportent un nombre très limité d'entités pouvant être considérées comme importantes au regard de leurs contributions individuelles aux comptes consolidés. Ainsi, pour la plupart, la quasi-totalité des entités ne dépassent pas 1 % de contribution aux agrégats des états financiers. Dès lors, une approche d'audit consistant à réaliser un audit des quelques composants significatifs, sans réelles diligences d'audit sur les fonctions transverses du groupe et leurs dispositifs de contrôles associés, ne permet pas d'appréhender un nombre raisonnable et approprié de transactions de l'ensemble consolidé, et d'identifier d'éventuels cumuls d'anomalies dans les traitements comptables afférents à la « masse » des entités non importantes. Une approche inverse, qui consisterait à étendre la sélection des entités auditées, poserait dans la pratique des difficultés de coordination, quant aux moyens nécessaires à l'appréciation des audits menés et des travaux réalisés. Par ailleurs, il convient de noter, que la mise en œuvre de procédures analytiques, au niveau local ou consolidé, a, par nature, une portée limitée qui ne permet pas à elle seule d'obtenir l'assurance d'audit recherchée.

Au regard de la taille de ces groupes et de leur complexité de fonctionnement, leurs activités de contrôle et de supervision, d'appréhension des risques, et de gestion des systèmes d'information sont le plus souvent dimensionnées en conséquence et centralisées au niveau du groupe, des branches d'activité, ou de zones géographiques. Ainsi, dans les mandats examinés, objets des présentes bonnes pratiques observées, un soin particulier a été apporté à la compréhension (i) de leur organisation, (ii) du fonctionnement de l'ensemble consolidé, (iii) des particularités des entités qui le constituent et de leurs schémas d'opérations, (iv) des procédures

de supervision et de contrôles internes conçus et diffusés dans l'ensemble consolidé, (v) des tâches assurées par les centres de gestion et autres centres de services partagés, et (vi) des principales applications et systèmes d'information communs. Sur ces fondements, des stratégies d'audit adaptées, reflètes de l'organisation de ces groupes, ont été mises en œuvre et traduites dans des mémorandums, plans de mission et programmes de travail dédiés, et étayées par une documentation obtenue auprès du client (procédures, diagrammes de flux, etc.).

Les principaux points forts relevés dans ces approches et qui méritent d'être distingués comportent les points suivants, qui combinent les principes définis par les dispositions de la NEP 600 dans ses §07-15-16-20 ainsi que des §28-29 :

- réalisation de tests d'efficacité opérationnelle des contrôles clés conçus (manuels, semi-automatiques dépendant des outils informatiques, automatiques) par l'entité consolidante, et mis en œuvre dans l'ensemble consolidé pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés⁽⁹⁾ permettant de couvrir les assertions d'audit ciblées ;
- mise en œuvre de travaux centralisés, directement supervisés par l'équipe d'audit de l'entité consolidante (ou dans certains cas de la branche ou de la zone géographique), au niveau des centres de gestion et autres centres de services partagés, ainsi que des systèmes d'information communs (incluant pour ces derniers les contrôles généraux informatiques et applicatifs), et faisant l'objet de communications élargies et détaillées, auprès des auditeurs des entités utilisatrices, sur le périmètre des entités concernées (importantes ou non), la nature et l'étendue des tests réalisés sur les processus métiers et les résultats des travaux réalisés⁽¹⁰⁾ ;

(9) - S'entend des dispositifs de contrôle interne centralisés mis en œuvre par les services de consolidation ou de contrôle de gestion groupe (ou par branche) participant à la vérification de la fiabilité de l'information financière produite au niveau des composants ou sous-groupes d'entités.

(10) - Communications assurées par l'élaboration de rapports d'assurance sur les contrôles au sein d'un prestataire de services ISAE 3402 type 2, rapports de procédures convenues ou de synthèses, comportant le détail des tests de conception et d'efficacité opérationnels des contrôles internes pertinents, voir pour certains programmes et synthèses la mise en œuvre de tests de détails et sondages lorsque nécessaires ou appropriés sur la base des seuils de planification définis.

- sélection d'entités non importantes sur lesquelles un examen de certaines catégories d'opérations est mené (non appréhendées dans le cadre des travaux menés au sein des centres de gestion et autres centres de services partagés), avec modification périodique de la sélection de ces entités ;
- désignation d'un associé d'audit référent par pays, zone géographique, branche d'activité ou palier de consolidation, fonction de l'organisation du groupe, faisant office de relais entre l'équipe d'audit de la mère, les équipes et interlocuteurs clés locaux ;
- mise en œuvre de procédures analytiques, en tant que contrôles de substance, sur les entités non importantes, complétées par des investigations et analyses des variations significatives ou inattendues.

Conclusion

Ces illustrations mettent en exergue des éléments d'approche d'audit appropriée et intelligible, adaptée aux grands groupes, et qui répond aux dispositions de la NEP 600. La combinaison de travaux transverses, intégrant notamment le dispositif de contrôle interne et de pilotage des activités, est en cohérence et résonance avec l'organisation fonctionnelle de ces entités complexes. Correctement orchestrée et mise en œuvre, elle permet d'appréhender les transactions traitées au niveau des entités non importantes, qui n'auraient pu faire l'objet d'audits individuels, et d'obtenir une assurance d'audit suffisante sur un ensemble plus large que les seules entités présentant des contributions individuelles significatives.

Illustration des résultats portant sur la nature des appréciations qui font l'objet d'une justification dans les rapports des commissaires aux comptes (NEP 701 et 702)

Dans l'objectif de faire croître la qualité des audits conduits, les missions de contrôle examinent la correcte application des normes d'exercice professionnel relatives à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés (NEP 701 et 702).

D'une manière générale, les missions de contrôle constatent que les travaux des commissaires aux comptes sont conformes aux exigences prévues par les normes 701 et 702.

S'agissant de la NEP 701 afférente à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des entités d'intérêt public, il a été constaté, pour 2 des 70 mandats examinés :

- une description partielle des réponses d'audit apportées pour faire face aux risques d'anomalies significatives identifiés ;
- des travaux d'audit non effectués.

S'agissant de la NEP 702 relative à la justification des appréciations dans les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public, il a été constaté, pour 1 des 93 mandats non EIP examinés, que les rapports de certification des comptes annuels et consolidés ne présentent pas la justification des appréciations d'estimations comptables déterminantes pour la compréhension des comptes, ainsi que les diligences mises en œuvre pour faire face à ce risque.

05.

INFORMATIONS RELATIVES AUX DÉLAIS DE PAIEMENT



L'article L. 441-14 du code de commerce dispose que les sociétés dont les comptes annuels sont certifiés par un commissaire aux comptes communiquent des informations sur les délais de paiement de leurs fournisseurs et de leurs clients.

Par ailleurs, l'article D. 441-6 du code précité prévoit que les sociétés présentent dans le rapport de gestion les informations suivantes :

- pour les fournisseurs, le nombre et le montant total des factures reçues non réglées à la date de clôture de l'exercice dont le terme est échu ; ce montant est ventilé par tranche de retard et rapporté en pourcentage au montant total des achats de l'exercice ;

- pour les clients, le nombre et le montant total des factures émises non réglées à la date de clôture de l'exercice dont le terme est échu ; ce montant est ventilé par tranche de retard et rapporté en pourcentage au chiffre d'affaires de l'exercice.

Le IV de cet article précise que les retards mentionnés sont déterminés à partir des délais de paiement contractuels, ou en l'absence de délais contractuels spécifiques, des délais légaux applicables.

Les commissaires aux comptes attestent, en vertu de l'article D. 823-7-1 du code de commerce, dans leur rapport sur les comptes annuels de la sincérité de ces informations et de leur concordance avec les comptes annuels et présentent leurs observations, le cas échéant.

Ces informations, indiquées dans le rapport de gestion, constituent des informations sur la situation financière et les comptes des entités. Ainsi, en application du paragraphe 6 de la NEP 9510 « Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes », le commissaire aux comptes vérifie à la clôture que :

- ces informations reflètent la situation de l'entité et l'importance relative des événements enregistrés dans les comptes telles qu'il les connaît, à la suite des travaux menés au cours de sa mission. Le cas échéant, il apprécie l'incidence éventuelle sur la sincérité des informations des réserves, du refus ou de l'impossibilité de certifier qu'il envisage de formuler dans le rapport sur les comptes.

- chaque information significative concorde avec les comptes dont elle est issue ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

Le commissaire aux comptes formule des observations lorsque les informations relatives aux délais de paiement ne concordent pas avec la comptabilité, ne sont pas cohérentes avec les données sous-tendant la comptabilité ou, ne sont pas présentées de façon sincère.

SYNTHÈSE DES RÉSULTATS DE REVUE DU THÈME POUR LES ENTITÉS EIP CONTRÔLÉES

Dans la grande majorité des cas, les missions de contrôle ont permis de vérifier la correcte application des dispositions applicables en matière de délais de règlement pour les mandats EIP contrôlés lors du programme 2022. Les pratiques professionnelles les plus communément observées ont consisté à :

- vérifier la concordance avec la comptabilité du montant total des factures reçues (émises) non réglées à la date de clôture de l'exercice dont le terme est échu ;
- contrôler la cohérence avec la comptabilité du nombre de factures reçues (émises) non réglées à la date de clôture de l'exercice dont le terme est échu ;

- examiner la correcte ventilation par tranche de retard du montant total des factures reçues (émises) non réglées à la date de clôture de l'exercice et dont le terme est échu ;
- vérifier le calcul arithmétique du rapport entre le montant total des factures reçues (émises) non réglées à la date de clôture de l'exercice dont le terme est échu par tranche de retard au montant total des achats (au chiffre d'affaires) de l'exercice ;
- s'assurer que les retards sont déterminés à partir des délais de paiement contractuels, ou en l'absence de délais contractuels spécifiques, des délais légaux applicables ;
- contrôler que les montants sont présentés hors taxes ou toutes taxes comprises.

Toutefois, les missions de contrôle ont mis en exergue, pour 12 des 62 contrôles opérés sur ce thème spécifique des orientations du Collège, des manquements qui peuvent se résumer de la façon suivante :

- le commissaire aux comptes n'a pas vérifié la concordance des informations relatives aux délais

de paiement présentées dans le rapport de gestion avec les comptes audités et les balances âgées ;

- le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels ne signale pas l'absence d'informations relatives aux délais de paiement dans le rapport de gestion de l'entité ;
- le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels signale que les informations relatives aux délais de paiement sont mentionnées de façon incomplète dans le rapport de gestion de l'entité alors que ces informations ne sont pas présentées ;
- le rapport de gestion comporte des informations inexactes : les montants totaux des factures reçues non réglées à la date de clôture et des achats de l'exercice ne concordent pas avec ceux des comptes audités ;
- le commissaire aux comptes n'a pas apprécié les travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes pour vérifier la concordance des informations relatives aux délais de paiement présentées dans le rapport de gestion avec les comptes audités et les balances âgées.

SYNTHÈSE DES RÉSULTATS DE REVUE DU THÈME POUR LES ENTITÉS NON EIP CONTRÔLÉES

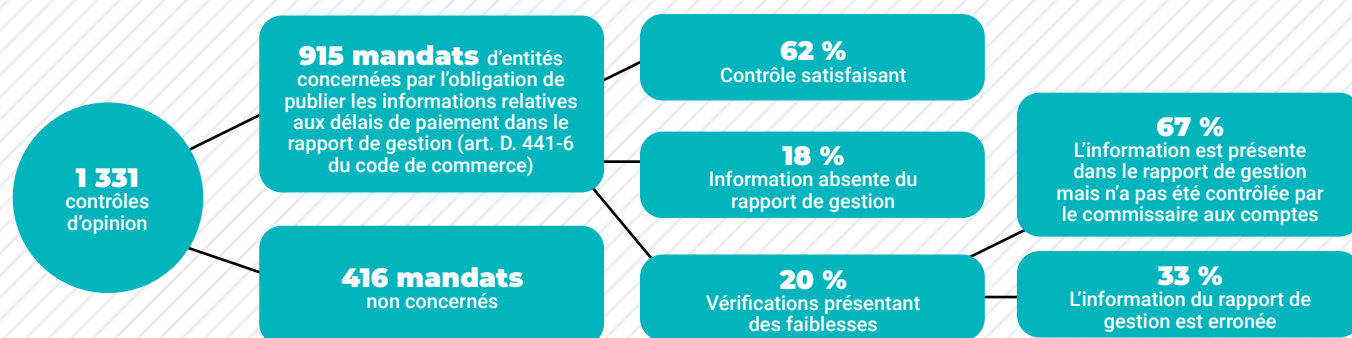
Les contrôles de la campagne 2022 portant sur ce point ont concerné 915 entités, qui ont l'obligation de publier les informations relatives aux délais de paiement dans le rapport de gestion (art. D. 441-6 du code de commerce).

Le contrôle s'est avéré satisfaisant pour 62 % de ces mandats.

En revanche, dans 18 % des mandats, l'information relative aux délais de paiement est absente du rapport de gestion et le commissaire aux comptes

n'a formulé aucune observation dans le paragraphe consacré aux vérifications spécifiques de son rapport sur les comptes.

Lorsque l'information est présente dans le rapport de gestion, soit le commissaire aux comptes n'a pas contrôlé cette information (16 % des cas), soit l'information a été contrôlée mais elle est erronée ou incomplète (4 % des cas) et aucune observation ne figure dans le paragraphe dédié du rapport sur les comptes.



06.

DISPOSITIFS DE CONTRÔLE DE QUALITÉ INTERNE

Le Haut conseil a publié le 28 juillet 2022, une première synthèse dédiée aux contrôles d'activité qui restituait les travaux réalisés dans le cadre du programme 2021 et présentait un certain nombre de constats et de bonnes pratiques observées en la matière. La synthèse 2022 poursuit ces analyses et les complète avec la publication d'une étude des dispositifs de contrôle de qualité interne appliqués à l'activité du commissariat aux comptes.

Cette étude a pour objectif d'apporter un éclairage sur les modes d'organisation et les pratiques professionnelles déployées par les cabinets en matière de dispositifs de contrôle de qualité interne, en se concentrant sur les résultats des contrôles menés par le Haut conseil, avant de formuler certains points de vigilance sur les zones de fragilité et les axes d'amélioration dans les domaines choisis de l'analyse.



L'article R. 822-32 du code de commerce dispose que :
« 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 code de déontologie et d'assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de sa mission.

Elles tiennent compte de l'ampleur et de la complexité des activités exercées au sein de ces structures. »

Les exigences en matière de dispositif de contrôle de qualité interne sont définies à l'article R. 822-33 du code de commerce. Les points i) et j) de l'alinéa 2° de l'article précité en posent le principe :

« Chaque structure d'exercice du commissariat aux comptes doit satisfaire aux exigences suivantes :

[...] 2° Mettre en œuvre :

[...] i) Des procédures permettant l'exécution des missions de certification des comptes et l'organisation du dossier mentionné à l'article R. 823-10^{m)} et assurant la formation des salariés ainsi que l'encadrement et le contrôle de leurs activités ;

j) Un dispositif de contrôle de qualité interne, placé sous la responsabilité d'un commissaire aux comptes, personne physique, inscrit sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1, assurant notamment le respect des exigences prévues au i. Ce dispositif est évalué annuellement et les conclusions de cette évaluation ainsi que toute mesure proposée en vue de modifier le dispositif sont conservées pendant un délai de six ans ; [...]. »

(11) - Le paragraphe III de l'article R. 823-10 du code de commerce précise que :

« [...] III.-Le commissaire aux comptes constitue pour chaque mission de certification des comptes un dossier de travail qui comprend :

- 1° Les éléments consignés en application du II de l'article L. 820-3 du code de commerce ;
- 2° L'ensemble des documents reçus de la personne ou l'entité contrôlée, ainsi que ceux qui sont établis par lui et notamment le plan de mission, le programme de travail, la date, la durée, le lieu, l'objet de son intervention, ainsi que toutes autres indications permettant d'étayer les rapports prévus aux articles R. 823-7, R. 823-7-2 et R. 823-21-1. »

En application de l'article R. 821-71 du code de commerce, les contrôles du Haut conseil portent sur le dispositif de contrôle de qualité interne mis en place par le commissaire aux comptes. Les contrôles réalisés par le Haut conseil sont proportionnés à l'ampleur et à la complexité de l'activité du commissaire aux comptes concerné.

PRÉSENTATION DE L'ÉTUDE POUR LES CABINETS EIP CONTRÔLÉS

Pour le périmètre EIP, cette étude se concentre sur les dispositifs de contrôle de qualité interne ayant fait l'objet d'un contrôle par le Haut conseil au titre du programme 2022. La division des contrôles EIP a ainsi mené 36 missions de contrôle auprès de cabinets EIP de taille différente par l'intermédiaire des modalités Contrôles complets (26 cabinets) et Suivi des constats (10 cabinets). Il est ressorti des missions que 2 cabinets externalisent la réalisation du contrôle de la qualité interne.

Les principaux enseignements des missions de contrôle, quant à l'analyse des 5 aspects considérés clés de cette thématique, montrent que les dispositifs de contrôle de qualité interne présentent des niveaux de conception et d'efficacité disparates, voire, dans certains cas inexistantes.

Les missions ont mis en lumière les efforts des acteurs contrôlés pour renforcer leurs dispositifs. Ceux-ci ont notamment défini une organisation de la qualité adaptée, en constituant par exemple une direction ou un comité qualité dont la responsabilité est d'animer le dispositif et d'en vérifier la correcte application à l'ensemble du cabinet ou du réseau, le cas échéant.

Des insuffisances ont également été relevées. À l'instar des programmes de contrôle précédents, les missions de contrôle ont mis en exergue qu'en dépit de leurs obligations, certains commissaires aux comptes ne déploient pas de système de contrôle de la qualité interne ou ne contrôlent pas suffisamment l'exécution des missions de certification des comptes. En outre, les procédures organisant le système de contrôle de qualité interne se sont révélées parfois incomplètes de même que le pilotage des outils de la gestion de la qualité, et les actions de contrôle qualité insuffisamment formalisées.

Les développements qui suivent visent à analyser, de manière globale, et sur la base des contrôles réalisés, (i) le type de gouvernance du dispositif de contrôle de qualité interne, (ii) le cadre procédural mis en œuvre, (iii) les modalités d'exécution du programme de contrôle mené par le cabinet, (iv) les modalités de communication des résultats du programme de contrôle, et (v) la nature des actions de remédiation engagées à l'appui des résultats du contrôle de qualité interne.

LA GOUVERNANCE DU DISPOSITIF DE CONTRÔLE QUALITÉ



Il est attendu des cabinets qu'ils définissent et mettent en œuvre un dispositif de contrôle de la qualité interne placé sous la responsabilité d'un commissaire aux comptes, personne physique, inscrit sur la liste établie par le Haut conseil.

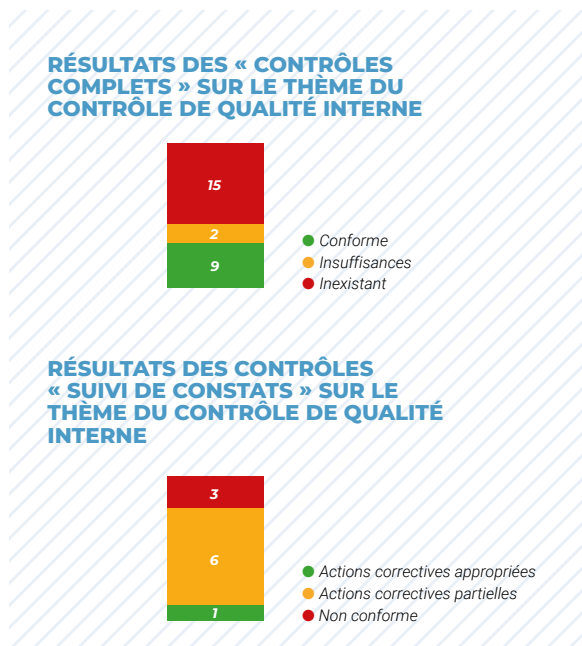
La qualité connaît depuis déjà quelques années une nouvelle dynamique qui se caractérise par l'émergence de nouvelles attentes des différentes parties prenantes, en matière de fiabilité de l'information financière et qui se traduit par de nouveaux modes d'organisation, de nouvelles pratiques professionnelles ainsi que des outils,

dont le développement a été rendu possible grâce, notamment, à la culture et à l'engagement de la direction des cabinets d'audit ainsi qu'à d'importants investissements.

S'agissant de la définition du dispositif de contrôle de qualité interne, il a été constaté que les 36 cabinets

EIP ayant fait l'objet d'un contrôle sur ce thème au titre du programme 2022 ont désigné un responsable de la qualité de l'activité de commissariat aux comptes, chargé de définir le dispositif, de s'assurer de sa mise en œuvre opérationnelle et de rendre compte de son fonctionnement.

S'agissant de la mise en œuvre du dispositif de contrôle de qualité interne, les missions de contrôle ont constaté des manquements.



Il a été ainsi constaté que :

- 15 des 26 cabinets ayant fait l'objet d'un contrôle complet ;
- 3 des 10 cabinets ayant fait l'objet d'un suivi des constats ;

n'ont pas mis en œuvre ce dispositif, ce qui est susceptible de nuire à la qualité des audits menés.

Concernant les cabinets qui ont défini et mis en œuvre ce dispositif, il résulte de cette analyse les observations suivantes.

Au sein des plus grands cabinets, il a été observé que le dirigeant est le responsable ultime du dispositif de contrôle qualité. Celui-ci et le comité de direction élaborent la stratégie, la culture et l'engagement de la direction, s'assurent de la mise en œuvre et supervisent la gestion de la qualité.

Un responsable de l'audit et de la qualité, rattaché directement aux dirigeants du cabinet est généralement désigné. Il a notamment pour missions de (i) promouvoir la culture de la qualité insufflée par la direction du cabinet (« Tone at the top »), (ii) piloter

la définition et la mise en œuvre des objectifs du groupe en matière de qualité par l'intermédiaire d'un comité spécialisé, (iii) déployer le dispositif au sein des différentes structures d'exercice professionnel composant l'unité de contrôle.

Ce responsable de la définition et de la mise en œuvre du dispositif de contrôle de la qualité interne occupe une position hiérarchique élevée au sein des cabinets concernés et échange de manière régulière avec les dirigeants. Il a parfois été noté la création d'un comité dédié à la qualité reportant à la direction du cabinet. Il a pour objectif de revoir, de superviser et de suivre la mise en œuvre des plans d'actions d'amélioration de la qualité et des plans de remédiation.

Il a été, par ailleurs, observé que l'information et l'implication de l'organe de gouvernance dans ses fonctions de surveillance sont pertinentes pour certains cabinets. En effet, la gestion de la qualité est systématiquement évoquée dans les réunions de l'organe de surveillance et la nature des informations remontées à cette occasion est appropriée, qu'il s'agisse d'indicateurs de mesure de la qualité ou bien de la remontée et du suivi des manquements identifiés par le contrôle qualité.

Il a été, en outre, relevé que les procédures afférentes au dispositif de contrôle de qualité interne (acceptation de la mission, poursuite de la mission, lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, indépendance, co-commissariat aux comptes, évaluation des risques, cycles significatifs, risque de fraude, etc.) sont examinées par l'organe de surveillance ou le comité dédié.

Les modes d'organisation qui regroupent, notamment, une direction qualité ou un comité qualité, s'imposent en raison des atouts qu'ils présentent en termes de positionnement hiérarchique et de performance. Dans ce contexte, ces acteurs ont alors des rôles incontournables permettant de favoriser la qualité de l'audit.

Il a été observé pour certains des plus grands cabinets de commissariat aux comptes une progression des effectifs et des moyens alloués au contrôle de la qualité avec la mise en place d'équipes dédiées afin d'accompagner les équipes dans la conduite (i) des missions d'audit (de la mise en place de l'approche d'audit à la finalisation des travaux dans le respect des exigences professionnelles et méthodologiques), (ii) de l'analyse des déficiences relevées par les contrôles de qualité interne et/ou externe, la mise en place d'un plan de remédiation avec les équipes d'audit et la vérification de sa mise en œuvre effective, (iii)

d'actions d'accompagnement (connues sous l'anglicisme « coaching ») sur des sujets spécifiques, (iv) de la vérification des travaux d'audit réalisés pour des mandats présentant des risques élevés. Par ailleurs, il est souligné que les équipes dédiées à la qualité contribuent à la rédaction de guides et outils, et à la formation, visant ainsi à améliorer la qualité des travaux d'audit via les observations réalisées sur le terrain.

Pour les autres acteurs, les missions de contrôle ont également relevé l'implication des dirigeants dans la gouvernance du dispositif de contrôle de qualité interne. Il a été en outre relevé que le responsable tenait informé les organes de direction de l'évolution du dispositif et des actions conduites au sein de l'unité de contrôle. Cependant, plusieurs missions de contrôle ont relevé que l'information des dirigeants n'est pas suffisante, notamment en l'absence de définition d'indicateurs de mesure de la qualité, de suivi des défaillances identifiées, ou de définition des niveaux de criticité remontés à la direction. Les informations examinées dans le cadre de cette étude montrent également que ces cabinets recourent très largement à des équipes dédiées et des outils développés en interne.

Enfin, les missions de contrôle ont relevé que l'externalisation de la réalisation du contrôle de qualité semble être une stratégie moins répandue mais tout à fait opérationnelle. Deux cabinets contrôlés ont fait appel à une association technique

externe, disposant des compétences nécessaires à l'atteinte des obligations professionnelles et la conformité. Les cabinets concernés ont insisté sur les critères de décision ayant porté le choix vers l'externalisation, à savoir les compétences existantes en interne, le temps à y consacrer, les efforts financiers et techniques à fournir pour parvenir au niveau d'exigence de qualité attendu et atteindre la conformité.

À ce jour utilisée principalement par les acteurs majeurs du secteur, la gouvernance au service de la qualité des audits constitue une organisation efficace pour faciliter le développement et le financement de pratiques innovantes, fixer des objectifs et arrêter des décisions en termes de gestion de la qualité, ainsi qu'améliorer l'exécution des missions de commissariat aux comptes grâce à un pilotage via les plus hauts niveaux de la hiérarchie des cabinets.

Toutefois, les missions de contrôle ont mis en exergue que certaines procédures ne sont pas toujours examinées, par ce dispositif de contrôle interne de la qualité et sa gouvernance, avec une profondeur d'analyse appropriée. Dans certains cas, les procédures ne couvrent pas l'ensemble des thèmes indispensables ou encore l'ensemble des structures d'exercice professionnel composant l'unité de contrôle.

LE CADRE PROCÉDURAL



Il est attendu des cabinets qu'ils définissent des procédures assurant que les conditions d'exercice de chaque mission de certification respectent les exigences déontologiques et permettant l'exécution des missions de certification des comptes et l'organisation du dossier.

Dans la très grande majorité des cas, les cabinets ont produit un recueil de procédures établissant les règles destinées à s'assurer que les politiques et les procédures sont pertinentes, adaptées, qu'elles fonctionnent efficacement et sont respectées.

De manière générale, le dispositif de contrôle qualité comporte des règles et des procédures dans les domaines suivants : responsabilités de la direction, règles déontologiques notamment en matière d'indépendance, acceptation et poursuite de la mission, ressources humaines incluant notamment la formation professionnelle continue, méthodologie d'audit, consultations techniques, revue indépendante, dispositif de contrôle de qualité du cabinet et du réseau, contrôle qualité externe, démission, recours à des tiers. Sa mise en œuvre passe par

la promotion d'une culture de qualité auprès des collaborateurs et dans les relations du cabinet avec ses membres, tiers, clients ou fournisseurs.

Au sein des cabinets EIP à dimension internationale, chaque membre du réseau l'adapte aux spécificités de son environnement pour se conformer aux dispositions locales (légales, réglementaires, normatives et professionnelles).

Toutefois, des zones de fragilité ont été relevées concernant la conception des procédures.

Il a été observé, pour les grands cabinets, que le contrôle qualité interne a pour objectif de vérifier que toutes les procédures du corpus global sont déployées dans l'ensemble des cabinets constituant

l'unité de contrôle. Cette pratique permet en effet de favoriser le déploiement homogène de pratiques professionnelles. Toutefois, il a été relevé pour un cabinet qu'il ne s'assure pas que les procédures sont déclinées à l'ensemble des structures d'exercice professionnel composant l'unité de contrôle à la suite d'opérations d'acquisition.

Par ailleurs, 2 missions de contrôle ont mis en exergue que le cabinet n'a pas défini de méthodologie pour l'exécution du dispositif de contrôle qualité afin de vérifier que les diligences d'audit réalisées sont conformes aux politiques et procédures en vigueur.

En outre, dans 2 cas, le rapport de contrôle a constaté que les règles édictées par le cabinet sont insuffisamment prescriptives sur les sujets

suivants (i) le questionnaire portant sur le respect de la NEP 600 ne comprend pas les aspects de coordination des audits menés par les auditeurs locaux de filiales importantes (notamment visites réalisées, examens de dossiers d'audit, communications d'éléments probants, conclusion de la revue et profondeur de la documentation requise), (ii) le questionnaire consacré aux travaux de tiers (NEP 610, 620 et 630) ne précise pas les exigences en termes d'utilisation et d'évaluation du caractère suffisant et approprié de leurs travaux, (iii) le questionnaire de contrôle des mandats de taille réduite ne porte par défaut que sur le seul cycle « Revenus ».

Enfin, la documentation des contrôles de qualité interne est apparue lacunaire dans trois cas.

L'EXÉCUTION DU PROGRAMME DE CONTRÔLE MENÉ PAR LE CABINET



Il est attendu que les cabinets mettent en œuvre un dispositif de contrôle de qualité interne et des procédures permettant la correcte exécution des missions de certification des comptes et organisation du dossier.

Les missions de contrôle ont constaté la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle de qualité, tant sur les politiques et procédures internes des cabinets que sur les mandats, conformément aux dispositions en vigueur : celle-ci est de nature hétérogène selon les acteurs.

Les systèmes de gestion de qualité interne

Les cabinets sont des acteurs engagés dans l'évolution de la qualité de l'audit qui recourent à différentes stratégies.

Le commissariat aux comptes est en effet marqué par l'importance de la réglementation poursuivant plusieurs objectifs, tels par exemple, la conformité des modalités d'organisation et de fonctionnement du cabinet avec les exigences légales, réglementaires et déontologiques, l'exécution conforme des missions de certification des comptes et l'organisation du dossier, le respect des exigences

en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. Il a ainsi été constaté que les pratiques professionnelles sont différenciées selon les acteurs, membres ou non de réseaux nationaux ou internationaux, et le volume d'activité.

Dans l'ensemble, les plus grands cabinets EIP, membres de réseaux internationaux, appliquent les dispositions prévues par les normes internationales en matière de qualité. Celles-ci sont adaptées et déployées localement par chacun des membres. Outre la création de direction, comité ou service dédié à la qualité, le pilotage et l'animation de la qualité s'appuient également sur des référents techniques pour accompagner les équipes d'audit dans l'exécution des missions de certification ou promouvoir et mettre en œuvre les dispositifs qualité au sein de leur groupe. Les missions conduites auprès des grands cabinets EIP ont constaté que le déploiement du dispositif de contrôle de qualité

interne s'est opéré dans le respect des dispositions locales applicables mais également en application optionnelle de réglementations internationales dédiées, telle la norme ISQM1⁽¹²⁾ ayant pris effet au 15 décembre 2022.

Les missions conduites auprès des acteurs de taille intermédiaire ont également constaté le déploiement d'un dispositif de contrôle de qualité interne, adapté à leur taille et conforme à la réglementation applicable. Sur ce segment de cabinet, les contrôleurs constatent dans l'ensemble que la gestion de la qualité se cantonne – le plus souvent – dans un rôle de conformité réglementaire au détriment d'un outil de pilotage ou décisionnel.

Enfin, comme indiqué précédemment, les missions de contrôle ont révélé des manquements à la réglementation en vigueur. Ainsi, pour 18 missions de contrôle parmi les 36 conduites sur ce thème, le cabinet n'a ni défini ni mis en œuvre de dispositif efficace et conforme, et ce sans distinction de profil de cabinet.

La revue des politiques et procédures internes

Les cabinets procèdent à une revue qui a pour objectif d'évaluer l'efficacité de leurs politiques et procédures internes. Celle-ci porte sur des thèmes variés tels que l'acceptation de nouveaux clients et la poursuite de la mission, l'éthique (intégrité, objectivité, secret professionnel et confidentialité), l'indépendance, la formation professionnelle continue, la rotation (signataire, structure d'exercice professionnelle, réviseur indépendant, membres de l'équipe), la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, les consultations techniques, les démissions, la revue indépendante, les services autres que la certification des comptes, les honoraires d'audit des mandats EIP.

Pour les plus grands cabinets, il a été constaté que sa réalisation est mise en œuvre dans des conditions définies sur le plan international et adaptées localement pour tenir compte des

exigences réglementaires en vigueur, comme par exemple, la formation professionnelle continue. Dans la grande majorité des cas, les missions de contrôle ont constaté que cette revue est effectuée par une équipe indépendante coordonnée par le responsable de la qualité. Ce dispositif est complété par la réalisation d'un contrôle de qualité réalisé par le groupe. L'expérience que les grands cabinets ont acquise depuis de nombreuses années dans la conception et la gestion opérationnelle du contrôle de la qualité interne, constitue un facteur clé de réussite dans le déploiement d'une démarche qualité intégrée. Toutefois, des missions de contrôle ont révélé des défauts de conception et d'application des procédures en place destinées à vérifier le respect :

- de la durée de la formation professionnelle continue qui doit être de 120 heures au cours de la période triennale dont 20 heures devant être accomplies annuellement ;
- des obligations de formation en lien avec les spécificités des mandats audités (article 7 du code de déontologie) ;
- des motifs de démission au regard des dispositions prévues par l'article 28 du code de déontologie ;
- des dispositions prévues en matière d'indépendance personnelle, plus particulièrement, le contrôle des détentions de titres financiers par les associés et les collaborateurs (articles 5 et 31 à 34 du code de déontologie).

Pour les autres acteurs, les démarches en faveur de la qualité traduisent la volonté de se conformer aux exigences réglementaires en vigueur sans pour autant favoriser la création ou le développement de nouvelles approches centrées sur l'identification de risques pesant sur la réalisation des objectifs en matière de qualité, ou encore la conception et la mise en œuvre de contrôle en réponse aux risques identifiés.

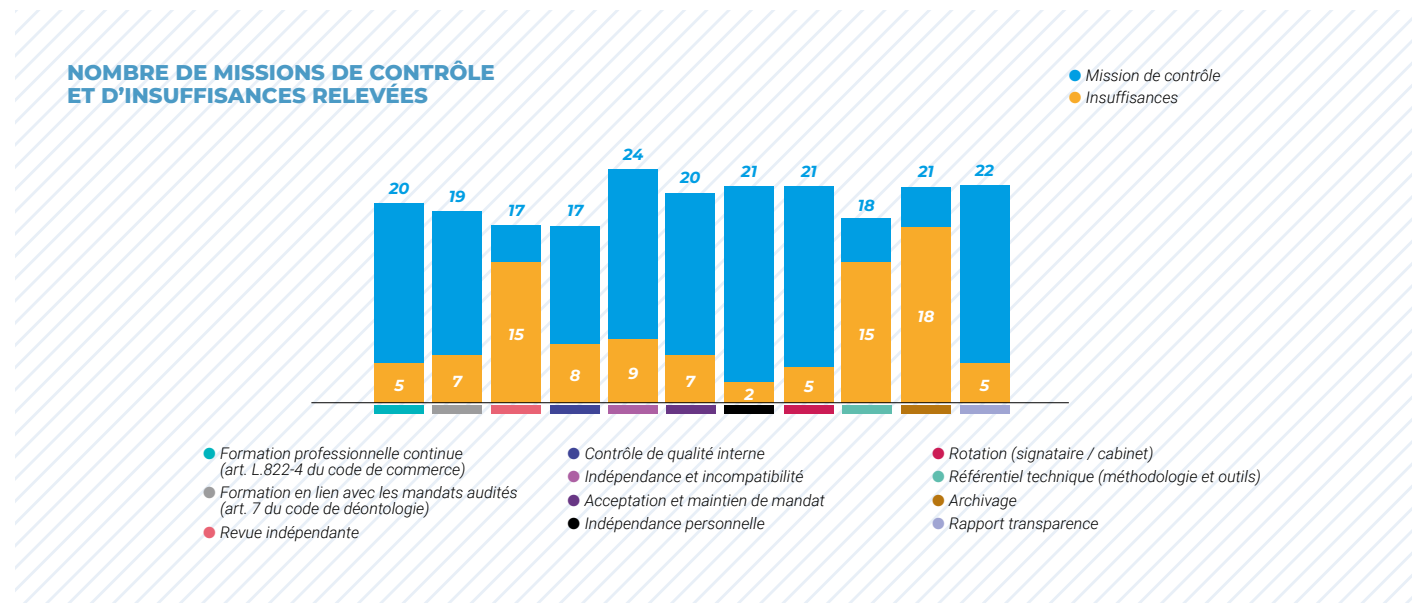
(12) - La norme internationale de gestion de la qualité 1 « Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes » (ISQM 1) porte sur le système de contrôle qualité du cabinet. Ainsi, le cabinet est tenu de concevoir un système de gestion de la qualité pour les types de missions qu'il réalise. Elle s'applique à tous les cabinets qui réalisent des audits ou des examens d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes.

La norme internationale de la gestion de la qualité 2 « Revues de la qualité des missions » (ISQM 2) traite (i) de la désignation et des critères de qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission, et (ii) des responsabilités de celui-ci en ce qui concerne la réalisation et la documentation de la revue de la qualité de la mission.

Chez ces acteurs, les missions de contrôle ont mis en exergue des insuffisances en matière de conception des contrôles internes des cabinets pour vérifier le respect des obligations en matière de formation professionnelle continue, d'indépendance notamment la recherche de conflits d'intérêts au moment de l'acceptation du mandat, de rotation de l'associé signataire et de la structure d'exercice professionnel, ou enfin de démissions. Les missions de contrôle ont mis en lumière, pour plusieurs cabinets, que les contrôles ne permettent pas de prévenir, de limiter et de corriger le risque lié au respect de la réglementation applicable. En outre, les missions de contrôle ont constaté que

le champ d'application de la revue des politiques et des procédures pourrait être élargi pour inclure d'autres thèmes tels que l'archivage, la formation professionnelle en lien avec les spécificités des mandats audités et la prévention des conflits d'intérêts et l'atteinte à l'indépendance.

Le graphique qui suit met en relation le nombre de missions de contrôle réalisées avec le nombre d'insuffisances relevées pour le programme 2022 (hors missions de suivi). Un constat qui a une incidence potentielle significative sur la qualité de l'audit est qualifié d'insuffisance.



La revue des opinions d'audit émises sur les comptes

La revue des opinions d'audit émises sur les comptes opérée par le cabinet a pour objectif de déterminer si une mission de certification des comptes a été réalisée conformément à la méthodologie, aux normes, lois et règlements en vigueur.

Pour les plus grands cabinets, la mise en œuvre de ce contrôle est réalisée, dans la grande majorité des cas, dans des conditions définies sur le plan international. La coordination et la supervision des revues sont assurées par le responsable de la qualité local, régional ou global. Ces revues peuvent être réalisées par un collaborateur détaché par un autre bureau ou une autre entité du réseau.

Il est intéressant de souligner que l'ensemble des associés signataires de mandats de commissariat aux comptes doivent faire l'objet d'une revue

de dossiers au moins une fois tous les 3 à 5 ans. La sélection des mandats est opérée par certains cabinets selon des facteurs de risque tels que les entités d'intérêt public, les entités à forte visibilité, les entités présentant des risques accrus, l'établissement de comptes consolidés, l'existence d'une procédure d'alerte, etc. Enfin, des dossiers sont sélectionnés de façon aléatoire.

Lorsque des déficiences sont mises en exergue, des actions correctives sont mises en œuvre pour en identifier l'origine (« Root cause analysis ») et y apporter actions correctives appropriées. Ces déficiences sont intégrées au plan d'amélioration de la qualité qui prévoit le pilotage et la surveillance de l'effectivité des actions correctives mises en œuvre. Une présentation des résultats des revues interne et externe est effectuée auprès des associés et des collaborateurs. Une appréciation non satisfaisante de la revue d'un mandat peut conduire à la mise en place d'actions d'accompagnement pour

corriger les manquements relevés et peut avoir une incidence sur la rémunération et sur une éventuelle promotion ou nomination à des fonctions internes (en qualité de réviseur indépendant, sur des dossiers risqués, etc.).

Les missions de contrôle ont constaté les défauts de conception et d'application des procédures suivants :

- pour plusieurs mandats, les diligences d'audit mises en œuvre sur des cycles et zones à risque n'ont pas été examinées, sans que ce choix ne soit justifié, ce qui ne permet pas d'apprécier pleinement la qualité de l'opinion d'audit émise sur les comptes ;
- pour plusieurs mandats pour lesquels des insuffisances ont été relevées par les contrôleurs qualité, les plans d'actions ne sont pas explicités ;
- pour plusieurs mandats, les conclusions du questionnaire de contrôle qualité présentent des « axes d'amélioration » qui pourraient constituer,

selon les analyses menées par les contrôleurs du Haut conseil, des insuffisances de diligences d'audit pouvant avoir une incidence sur la qualité de l'opinion émise ;

- les plans de remédiation des contrôles de mandats ne font pas l'objet d'un suivi.

Par ailleurs, il importe de souligner que, dans plusieurs cas, la documentation de la revue des opinions d'audit émises sur les comptes est lacunaire et ne permet pas d'apprécier la gravité des insuffisances relevées et la cohérence de la conclusion retenue.

En outre, une mission de contrôle a relevé que le système de notation des mandats repose principalement sur des critères quantitatifs et non sur la gravité des insuffisances relevées.

Enfin, plusieurs missions de contrôle ont constaté que le cabinet ne procède pas à l'évaluation annuelle du dispositif de contrôle de qualité interne comme le prévoit l'article R. 822-33 du code de commerce.



Les missions de contrôle ont relevé les bonnes pratiques suivantes :

- le dispositif de contrôle de qualité interne porte sur une sélection de mandats destinée à recueillir une vision étendue et détaillée des différents secteurs d'activité et niveaux de risque ;
- les contrôleurs qualité disposent de questionnaires approfondis pour le contrôle des comptes annuels et consolidés en vue d'apprécier, d'une part, les diligences d'audit réalisées par les équipes d'audit au regard des normes professionnelles et des dispositions législatives et réglementaires applicables, et d'autre part, la pertinence de l'opinion d'audit émise sur les comptes ;
- le dispositif de contrôle de qualité interne favorise l'apprentissage en analysant les bonnes pratiques et l'origine des causes des insuffisances, en améliorant la connaissance de la méthodologie d'audit, en faisant le lien entre les insuffisances et les caractéristiques du mandat pour favoriser la qualité ;
- le dispositif de contrôle de qualité interne fournit une assurance raisonnable que (i) les risques associés à la mission sont pris en compte de manière appropriée, (ii) la charge de travail de l'associé signataire est adaptée afin de lui laisser suffisamment de temps pour s'acquitter de ses responsabilités, (iii) les équipes d'audit procèdent à des consultations techniques lorsque la problématique traite de questions complexes, (iv) des procédures d'audit suffisantes et appropriées ont été mises en œuvre sur les cycles significatifs et les zones de risque.

LA COMMUNICATION À LA DIRECTION DU CABINET DES RÉSULTATS DU PROGRAMME DE CONTRÔLE QUALITÉ INTERNE

Les résultats des revues de contrôle de qualité interne sont transmis à la direction qui est chargée d'analyser les conclusions, de promouvoir les bonnes pratiques et de définir les mesures correctives à mettre en œuvre pour pallier les déficiences relevées. Cette communication est un élément clé pour le pilotage et l'amélioration continue de la qualité.

Dans la grande majorité des cas, les missions de contrôle ont constaté que les résultats de ces revues sont analysés par la direction et présentés aux associés et collaborateurs afin de les sensibiliser et d'en tirer des enseignements. En effet, il est nécessaire que la direction soit en mesure de déceler les insuffisances dans le dispositif de contrôle qualité afin de se prémunir de dysfonctionnements affectant l'efficacité des dispositifs. Les missions de contrôle ont pris connaissance des zones de risques nécessitant une adaptation du dispositif de contrôle de qualité interne.

Toutefois, l'absence d'évaluation annuelle par certains cabinets n'a pas permis la communication des résultats du programme de contrôle. À ce titre, les contrôleurs ont demandé, à l'ensemble des cabinets concernés, de procéder à cette évaluation annuelle et de mettre en place une communication permettant un partage de l'information nécessaire au pilotage de la qualité.

La division des contrôles a par ailleurs constaté des points d'amélioration, concernant notamment :

- les résultats du contrôle de qualité pourraient davantage être utilisés en tant que ressources pédagogiques ainsi que pour les formations ;
- les enseignements issus du contrôle de qualité interne et les actions de remédiation devraient être communiquées à l'ensemble du cabinet, ce qui permet de renforcer le niveau de qualité (procédures internes et mandats).

LES ACTIONS DE REMÉDIATION ENGAGÉES À L'APPUI DES RÉSULTATS DU CONTRÔLE DE QUALITÉ INTERNE

L'amélioration continue de ce dispositif constitue un élément clé du pilotage de la gestion de la qualité.

Au sein des plus grands cabinets, les contrôleurs ont constaté la définition et la mise en œuvre d'un suivi des actions correctives à l'issue des contrôles de qualité interne et externe, qu'elles résultent de l'examen des procédures internes ou de la revue des opinions d'audit émises sur les comptes.

Pour les autres acteurs et en dépit du renforcement des mesures en faveur de la qualité, le suivi des actions de remédiation engagées n'est pas systématiquement effectué ou d'une qualité inégale. C'est notamment le cas de plusieurs mandats dans lesquels le plan de remédiation n'était pas suffisamment précis pour en vérifier son exécution. Par ailleurs, dans certains cas, si l'analyse des résultats du contrôle de qualité interne paraît plus approfondie, des efforts restent nécessaires concernant le suivi de la mise en œuvre des actions correctives décidées.

CONCLUSION

Il ressort de l'étude menée que la dynamique des cabinets en matière de gestion de la qualité d'un audit est réelle. Elle a été favorisée par plusieurs facteurs, tels que les nouveaux modes d'organisation, l'innovation technologique, l'adoption de nouveaux outils informatiques et les nouvelles prérogatives confiées aux acteurs, par exemple en matière de durabilité, ou encore les nouvelles pratiques professionnelles insufflées par les acteurs organisés en réseaux internationaux via l'adoption de normes optionnelles en la matière. Ces évolutions ont notamment pour effet de renforcer le processus de suivi et de prises de mesures correctives, d'automatiser et fluidifier les processus d'audit, d'intégrer la qualité dans la culture d'entreprise du cabinet

et dans le ton donné par la direction ou encore de normer des attendus de revues rigoureuses de la qualité des missions. Ces évolutions incrémentales qu'investissent les cabinets, mais également les instances professionnelles, seront au cœur des réflexions et actions prochaines du régulateur pour les millésimes de contrôle à venir.

Toutefois, des manquements perdurent et ont été mis en lumière par les actions de contrôle du Haut conseil. Ces manquements font l'objet de plans d'actions au sein des cabinets contrôlés dont les principaux objectifs portent sur le renforcement des dispositifs de contrôle de qualité interne et le déploiement d'actions de remédiation appropriées et durables.

07.

CONCLUSION DE L'ÉTUDE

Cette synthèse dresse les principaux enseignements du programme de contrôle 2022. Elle est destinée aux professionnels, aux enseignants, aux acteurs économiques, comités d'audit ou organes d'administration.

Les normes et les pratiques professionnelles des commissaires aux comptes constituent un cadre de référence destiné à favoriser un niveau élevé de la qualité de l'audit en France : cette analyse rétrospective du programme de contrôle du Haut conseil pour 2022 le montre à nouveau.

Le Haut conseil a mis en œuvre des moyens et des contrôles renouvelés afin d'affiner sa vision globale de la profession et concourir à l'amélioration de la qualité des audits. Les contrôles qu'il effectue sur les professionnels peuvent prendre des formes diverses, en particulier s'agissant des contrôles dit spots, illustrant ainsi la recherche d'une grande agilité au contexte rencontré.

Les enseignements tirés des contrôles et présentés dans cette synthèse mettent en évidence que certaines pratiques professionnelles nécessitent la mise en œuvre d'actions correctives mais ils identifient également un grand nombre de pratiques conformes déployées par les professionnels, voire même des bonnes pratiques à encourager. Il peut s'agir tant de pratiques professionnelles destinées à renforcer la qualité du dispositif de contrôle de

qualité interne du cabinet, que de la qualité de l'audit des mandats. Il convient, dans une profession où la qualité élevée est un attendu réglementaire, de favoriser le développement de ces bonnes pratiques et, à ce titre, veiller à encourager les initiatives des cabinets à innover et à se conformer aux dispositions applicables.

Le Haut conseil a également souhaité apporter, dans un dernier chapitre dédié, un éclairage sur les modes d'organisation et les pratiques professionnelles déployées par les cabinets de toutes tailles en matière de dispositifs de contrôle de qualité interne.

Ce second exercice d'analyse dédié aux résultats des programmes de contrôle s'inscrit dans le souhait du Haut conseil de maintenir une interaction de haut niveau avec les professionnels quant à la qualité de l'audit en France et de valoriser les bonnes pratiques.

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

104, avenue du Président Kennedy - 75016 Paris
Tél. : 01 80 40 75 00
www.h3c.org