

le 9 février 2012

Avis 2012-01

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R.821-6 du code de commerce
sur la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes***

Introduction

L'article L. 823-2 du code de commerce prévoit que « *Les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes* ».

Conformément aux dispositions de l'article L. 823-15 du code de commerce lorsque les comptes d'une entité sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ces derniers « *se livrent ensemble à l'examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel* ».

Cette norme homologuée par arrêté du 21 juin 2011 et « *relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* » définit les principes qui régissent l'exercice collégial de l'audit des comptes. Elle prévoit notamment :

- en son paragraphe 07, que « *la répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères :*
 - *quantitatifs, tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ; et*
 - *qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit.* »
- en son paragraphe 08, que « *cette répartition est modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat de manière concertée entre les commissaires aux comptes.* »

Le Haut Conseil a été informé par l'Autorité des Marchés Financiers, par l'Autorité de Contrôle Prudentiel et par des commissaires aux comptes de situations qui soulèvent des interrogations sur le caractère équilibré de la répartition des travaux effectuée au titre des interventions réalisées par les commissaires aux comptes.

Il a en outre rencontré, à l'occasion des contrôles périodiques des commissaires aux comptes, des situations qui posent la même question.

Le Haut Conseil considère que le co-commissariat aux comptes permet d'accroître la qualité de l'audit en instituant un double regard sur les comptes. Ce double regard n'est effectif que dans la mesure où les obligations posées par la norme en matière d'équilibre et de modification régulière des travaux sont satisfaites.

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

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

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

Avis du Haut Conseil

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- la répartition des travaux ne doit pas être déséquilibrée.

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

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

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

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

1.3. La répartition des travaux doit être régulièrement modifiée

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

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

I.4. L'équilibre de la répartition des travaux ne peut être apprécié globalement pour l'ensemble des interventions des commissaires aux comptes

On ne peut se satisfaire d'une répartition des travaux qui serait équilibrée seulement à un niveau d'ensemble : les commissaires aux comptes ne doivent pas avoir la possibilité d'opérer entre leurs différentes interventions des compensations qui leur permettraient de se dispenser de tout travail sur certaines d'entre elles.

II. Interventions et travaux devant donner lieu à une répartition équilibrée et régulièrement modifiée

Le Haut Conseil estime nécessaire :

- d'identifier les interventions pour lesquelles il convient d'effectuer une appréciation distincte de la répartition des travaux,
- et d'apporter des précisions quant aux travaux qui sont compris dans la base de répartition.

II.1. Certification des comptes

II.1.1 Certification des comptes annuels et des comptes consolidés d'une entité

L'article L.823-15 du code de commerce prévoit que « ...les co-commissaires aux comptes se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes, ... » sans opérer de distinction quant à la nature des comptes à certifier.

Il en résulte que le principe de répartition équilibrée des travaux s'applique séparément à la mission de certification des comptes annuels, d'une part, à celle de certification des comptes consolidés, d'autre part².

II.1.2 Travaux liés à la certification des comptes consolidés

Lorsque des co-commissaires aux comptes interviennent au sein d'un groupe, les travaux à répartir se limitent à ceux requis par la certification des comptes de l'entité dans laquelle ils exercent leur mission.

a) Ne font pas partie des travaux à répartir les travaux mis en œuvre par les professionnels en charge du contrôle des entités qui entrent dans le périmètre de consolidation.

Ainsi, lorsque l'un des co-commissaires aux comptes est également commissaire aux comptes d'entités entrant dans le périmètre de consolidation, les travaux qu'il réalise en vue de certifier les comptes de ces entités ne font pas partie des travaux à répartir pour les besoins de la certification des comptes consolidés de l'entité consolidante.

D'autre part, n'entrent pas dans la base des travaux à répartir les travaux réalisés, le cas échéant, sur les liasses de consolidation par les professionnels en charge du contrôle des entités consolidées.

² Position retenue par le Haut Conseil dans son avis du 22 novembre 2007.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Le Haut Conseil considère que :

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

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

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

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

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

II.3. Diligences directement liées à la mission

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Christine THIN

Présidente

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