**ORGANISATION DU CABINET**

**Fiches thématiques**

**sur les nouvelles dispositions relatives à l’organisation de l’exercice professionnel introduites aux articles R.822-32 à R.822-34 du code de commerce par le décret n°2016-1026 du 26 juillet 2016**

**[Version post GT 180227]**

**PLAN DES FICHES THEMATIQUES**

[preambule 4](#_Toc507577759)

[Contexte 4](#_Toc507577760)

[Objet des fiches thématiques 4](#_Toc507577761)

[Terminologie 5](#_Toc507577762)

[A. Principes 6](#_Toc507577763)

[FICHE A1 : PRINCIPES / Respect des exigences légales et réglementaires 6](#_Toc507577764)

[FICHE A2 : PRINCIPES / Respect du code de déontologie 9](#_Toc507577765)

[A2.1 - Principes généraux 9](#_Toc507577766)

[A2.2 - Acceptation ou renouvellement 14](#_Toc507577767)

[A2.3 - Démission 16](#_Toc507577768)

[A2.4 - SACC (Services autres que la certification des comptes) 18](#_Toc507577769)

[A2.5 - Appartenance à un réseau 21](#_Toc507577770)

[B. MOYENS NECESSAIRES 23](#_Toc507577771)

[FICHE B1 : MOYENS NECESSAIRES / Ressources humaines 23](#_Toc507577772)

[B1.1 - Recrutement 24](#_Toc507577773)

[B1.2 - Affectation 26](#_Toc507577774)

[B1.3 - Formation 27](#_Toc507577775)

[B1.4 - Évaluation 29](#_Toc507577776)

[B1.5 - Rémunération 31](#_Toc507577777)

[FICHE B2 : MOYENS NECESSAIRES / Systèmes d’information 33](#_Toc507577778)

[B2.1 – Contrôle et protection des systèmes d’information 34](#_Toc507577779)

[B2.2 – Maintenance et pérennité des systèmes d’information 36](#_Toc507577780)

[C. EXECUTION DES MISSIONS 38](#_Toc507577781)

[FICHE C1 : EXECUTION DES MISSIONS / Dossier de travail 38](#_Toc507577782)

[FICHE C2 : EXECUTION DES MISSIONS / Recours à des tiers 41](#_Toc507577783)

[D. CONTROLE DE QUALITE INTERNE 44](#_Toc507577784)

[FICHE D1 : CONTROLE DE QUALITE INTERNE / Mise en œuvre du dispositif 44](#_Toc507577785)

[FICHE D2 : CONTROLE DE QUALITE INTERNE / Gestion des incidents 48](#_Toc507577786)

[FICHE D3 : CONTROLE DE QUALITE INTERNE / Signalement par les salariés des manquements à la règlementation 50](#_Toc507577787)

[E. DOCUMENTATION 52](#_Toc507577788)

[FICHE E1 : DOCUMENTATION / Constitution d’une documentation et diffusion aux salariés 52](#_Toc507577789)

[FICHE E2 : DOCUMENTATION / Conservation des manquements à la réglementation et rapport annuel 53](#_Toc507577790)

[FICHE E3 : DOCUMENTATION / Conservation des réclamations écrites 55](#_Toc507577791)

[ANNEXE : LISTE DES OUTILS 56](#_Toc507577792)

# preambule

## Contexte

De nouvelles dispositions relatives à l’organisation de l’exercice professionnel ont été introduites aux articles R.822-32 à R.822-35 du code de commerce par le décret n°2016-1026 du 26 juillet 2016. Elles résultent de la transposition des dispositions de la directive 2006/43/CE modifiée et de la prise en compte du règlement N°537/2014 relatives à l’organisation des cabinets et des travaux (articles 24 bis, 24 ter de la directive et article 8 du règlement).

Comme le précise l’article R.822-32 du code de commerce, les modalités d'organisation et de fonctionnement des structures d'exercice du commissariat aux comptes :

* 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 ;
* et tenir compte de l'ampleur et de la complexité des activités exercées au sein de ces structures.

Elles sont applicables à l’ensemble des cabinets depuis le 1er janvier 2017.

## Objet des fiches thématiques

La Commission Pôle PE de la CNCC a constitué un groupe de travail dédié à l’organisation des cabinets dont l’objectif était de proposer des procédures à appliquer au regard de ces nouvelles dispositions réglementaires, dans les cabinets détenant des mandats dans des petites entreprises[[1]](#footnote-2) qui ne sont pas des entités d’intérêt public.

Des fiches thématiques, assorties d’outils, ont ainsi été réalisées par ce groupe de travail afin de faciliter la mise en œuvre des nouvelles dispositions du code de commerce relatives à l’organisation du cabinet et permettre de compléter les manuels de procédures utilisés jusqu’à présent dans les cabinets.

Elles ont pour objet de commenter et d’illustrer les différentes exigences des textes précités et ne constituent pas une interprétation de ceux-ci.

Ainsi ces fiches ne traitent pas des obligations et des procédures à appliquer dans les cabinets au regard d’autres textes légaux et réglementaires tels que :

* la loi n°2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, dite loi SAPIN 2, en ce qui concerne les lanceurs d’alerte ;
* le règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel, dit règlement général sur la protection des données (RGPD) ;
* la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés ;
* ou encore l’ordonnance n° 2016-1635 du 1er décembre 2016 renforçant le dispositif français de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme transposant la 4ème directive blanchiment.

Il convient enfin de préciser que les cabinets détenant des mandats EIP et/ou des mandats dans des entités qui ne répondent pas à la définition de « petites entreprises » devront mettre en œuvre des procédures complémentaires à celles proposées dans ces fiches thématiques.

## Terminologie

Dans ces fiches thématiques, les termes repris dans la première colonne du tableau ci-dessous recouvrent par convention la signification présentée dans la deuxième colonne :

|  |  |
| --- | --- |
| **Termes** | **Signification** |
| Exercice individuel | Structure d’exercice professionnel ne comprenant qu’un seul commissaire aux comptes inscrit sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 du code de commerce |
| Exercice collectif | Structure d’exercice professionnel comprenant plusieurs commissaires aux comptes inscrits sur la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 du code de commerce |
| Modalités d’application | Exemples de procédures à appliquer au regard des dispositions réglementaires et selon le type de structure d’exercice professionnel concerné (exercice individuel ou collectif) |

# Principes

## FICHE A1 : PRINCIPES / Respect des exigences légales et réglementaires

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-32***« 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. ».* |

|  |
| --- |
| **Article R.822-33***« Chaque structure d'exercice du commissariat aux comptes doit satisfaire aux exigences suivantes :* *1° Disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes :* *a) D'adapter, en fonction de l'ampleur de la mission, le temps et les ressources humaines qui y sont consacrés ainsi que les techniques mises en œuvre ;* *b) De contrôler le respect des règles applicables à la profession et de procéder à une appréciation régulière des risques ;* *c) De garantir la continuité et la régularité de ses activités de certification des comptes, notamment par l'utilisation de systèmes, de ressources et de procédures appropriés ;* *2° Mettre en œuvre :* *a) 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 ;* *b) Des procédures assurant l'absence de toute intervention des actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes et, le cas échéant, du réseau pouvant compromettre l'indépendance et l'objectivité de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 ;* *c) Des procédures assurant le contrôle et la protection de ses systèmes de traitement de l'information ;* *d) Des mécanismes assurant le respect des décisions et des procédures définies au sein de la structure d'exercice;* *e) Des procédures assurant que le recours à des tiers, collaborateurs ou experts, pour la réalisation des travaux requis au titre de la mission de certification, ne porte pas atteinte à la qualité du contrôle de qualité interne prévu au j, ni à la capacité du Haut conseil à surveiller le respect, par le commissaire aux comptes, de la réglementation en vigueur ;* *f) Des procédures assurant la gestion et l'enregistrement des incidents qui ont ou peuvent avoir une conséquence grave sur la qualité de ses activités de certification des comptes ;* *g) Des procédures assurant une politique de rémunération appropriée notamment par des incitations à la performance garantes de la qualité de la mission de certification. Les revenus issus des services autres que la certification ne sont pas pris en compte pour l'évaluation de la performance et la rémunération des personnes participant à la mission de certification ou en mesure d'en influencer le déroulement ;* *h) Des procédures permettant aux salariés de signaler tous les manquements à la réglementation applicable à la profession ainsi qu'au règlement (UE) n° 537/2014 ;* *i) Des procédures permettant l'exécution des missions de certification des comptes et l'organisation du dossier mentionné à l'article R. 823-10 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 ;* *3° Les commissaires aux comptes soumis aux obligations de l'article L. 822-14 mettent en place un mécanisme de rotation progressive conformément au paragraphe 7 de l'article 17 du règlement (UE) n° 537/2014 ;* *4° Constituer une documentation appropriée sur la manière dont elle satisfait aux exigences du présent article et la diffuser à ses salariés ;* *5° Conserver pendant une durée d'au moins six ans une mention de tous les manquements à la réglementation applicable à la profession, à l'exception des manquements mineurs, et de leurs conséquences ainsi que des mesures prises pour y remédier. Ces mesures font l'objet d'un rapport annuel communiqué aux personnes appropriées au sein de la structure. Lorsque le commissaire aux comptes demande conseil à des tiers, il conserve une copie de cette demande et de la réponse obtenue ;* *6° Conserver toute réclamation écrite portant sur la réalisation d'une mission de certification des comptes pendant un délai de six ans.* |

|  |
| --- |
| **Article R.822-34***« Une norme d'exercice professionnel peut simplifier les exigences prévues à l'article R. 822-33 pour la certification des comptes des petites entreprises, au sens du 2 de l'article 3 de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.»* |

***Commentaires***

Les articles R. 822-32 et R.822-33 du code de commerce imposent aux cabinets de mettre en place une organisation permettant *« 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 »* et satisfaisant à un certain nombre d’exigences en termes de moyens, d’exécution des missions, de contrôle de qualité interne et de documentation.

Toutefois l’article R.822-32 du code de commerce, dans son dernier alinéa permet au cabinet de tenir compte, dans la mise en place de son organisation, de l’ampleur et de la complexité des activités exercées.

De même l’article R.822-34 du code de commerce prévoit qu’une norme d’exercice professionnel peut simplifier les exigences prévues à l’article R.822-33 du même code pour la certification des petites entreprises au sens européen. Cette norme n’existe pas pour l’instant.

Les exigences posées par l’article R.822-33 du code de commerce sont nombreuses et susceptibles d’entraîner des conséquences importantes en termes d’organisation du cabinet. Elles font l’objet des fiches thématiques proposées dans le présent document.

## FICHE A2 : PRINCIPES / Respect du code de déontologie

***Rappel des dispositions réglementaires***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2°a)***« 2° Mettre en œuvre :**a) 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 ; »* |

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2°b)***« 2° Mettre en œuvre :**b) Des procédures assurant l'absence de toute intervention des actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes et, le cas échéant, du réseau pouvant compromettre l'indépendance et l'objectivité de la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9 ; »* |

### A2.1 - Principes généraux

Les sources relatives à la déontologie sont diverses puisqu’outre le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes modifié par le décret n° 2017-540 du 12 avril 2017, le règlement n° 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 le code de commerce comportent des dispositions relatives à la déontologie[[2]](#footnote-3).

Les grands principes de déontologie sont les suivants :

* Intégrité (article 3) ;
* Impartialité (article 4) ;
* Indépendance et prévention des conflits d’intérêts (article 5) ;
* Scepticisme professionnel (article 6) ;
* Compétence (article 7) ;
* Confraternité (article 8) ;
* Secret professionnel et discrétion (article 9).

|  |
| --- |
| **Article 5 - Indépendance et prévention des conflits d’intérêts***« I. – Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. Cette exigence s'applique durant l'exercice contrôlé, la réalisation des travaux de contrôle des comptes et jusqu'à la date d'émission de son rapport.**Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission de certification des comptes est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au précédent alinéa.**II.- L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêts, risque d'autorévision ou influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels.**III.- Le commissaire aux comptes veille à ce que son indépendance ne soit pas compromise par un conflit d'intérêts, une relation d'affaires ou une relation directe ou indirecte, existante ou potentielle, entre ses associés, salariés ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur la mission de certification, ainsi que les membres de son réseau, d'une part, et la personne ou l'entité dont il est chargé de certifier les comptes d'autre part.**IV.- Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission. »* |

Les règles déontologiques prévoient en outre, des situations interdites ou la mise en œuvre d’une approche risque / sauvegarde pour les situations de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de l’opinion ou l'exercice de la mission du commissaire aux comptes.

|  |
| --- |
| **Article 11 - Identification et traitement des risques***« I.- Le commissaire aux comptes identifie les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.**(…)**Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.**Il ne peut accepter une mission ou la poursuivre que s'il est en mesure de justifier que son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission ne sont pas affectés.**(…) ».* |

Par ailleurs, l’article 31 du code de déontologie précise que *« le total des honoraires reçus d'une personne ou entité dont les comptes sont certifiés et, le cas échéant, d'une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce ne doit pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés. Il existe un risque de dépendance financière lorsque le total des honoraires reçus au cours de la mission de certification des comptes représente une part significative du total des revenus professionnels du commissaire aux comptes lorsqu'il s'agit d'une personne physique ou du total du chiffre d'affaires lorsqu'il s'agit d'une personne morale. (…) ».*

***Modalités d’application***

| **PRINCIPES GENERAUX** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| --- | --- | --- |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Mettre en place, lors de l’acceptation et tout au long de la mission, des procédures permettant d’identifier les risques pouvant peser sur l’indépendance et de les traiter, ainsi que les conflits d’intérêts potentiels
* En cas de relations avec les clients ou de conflits d’intérêts potentiels, documenter le fait que l’indé-pendance n’est pas remise en cause ou, le cas échéant, les mesures de sauvegarde mises en places
* Vérifier, à l’aide notamment de déclarations d’indépendance, l’ab-sence de relations interdites en matière de :
* liens personnels avec des personnes exerçant des fonctions sensibles ;
* liens financiers ;
* liens professionnels, à savoir contrats de travail ou relations d’affaires.
* Mettre en place une procédure restreignant la possibilité de solliciter ou d’accepter des cadeaux de la part de l’entité contrôlée ou faveurs
* Prévoir un engagement écrit de la part des associés, actionnaires ou dirigeants du cabinet et le cas échéant du réseau de ne pas exercer de pression pouvant compromettre l’indépendance et l’objectivité de(s) l’associé(s) signataire(s) d’un mandat
* Désigner une personne en charge de collecter les déclarations d’indé-pendance et de procéder au traitement des situations identifiées
* En cas de mise en place de mesures de sauvegarde, désigner une personne en charge du contrôle de leur application effective
 | XXXXXXXX | XXXXXXXX | XXXXXXXX |

***Commentaires***

Le commissaire aux comptes s’assure du respect des critères d’indépendance, depuis la date d’ouverture du premier exercice contrôlé jusqu'à la date d'émission du dernier rapport de son mandat.En pratique, cette obligation se prolonge jusqu’à la date de fin de mandat du commissaire aux comptes, c’est-à-dire la date de la réunion de l’organe appelé à nommer le nouveau commissaire aux comptes. Ainsi, les interdictions s’appliquent non pas à partir du jour de la nomination du commissaire aux comptes mais à partir du premier jour du premier exercice contrôlé.

Le commissaire aux comptes signataire émet son opinion sans aucune pression. À cet effet :

- les « associés / actionnaires / dirigeants » commissaires aux comptes ;

- les « associés / actionnaires / dirigeants » non commissaires aux comptes ;

- les commissaires aux comptes non associés / non actionnaires ;

- le cas échéant, les membres du réseau ;

s’engagent par écrit à ne pas exercer de pression pouvant compromettre l’indépendance et l’objectivité de(s) l’associé(s) signataire(s) d’un mandat. Cet engagement peut en outre être inclus dans la charte mise à disposition des collaborateurs du cabinet.

Les règles déontologiques comportent par ailleurs des interdictions en matière de :

* liens personnels avec des personnes exerçant des fonctions sensibles ;
* liens financiers ;
* liens professionnels, à savoir contrats de travail ou relations d’affaires.

|  |
| --- |
| **Lien personnel** (ascendant et descendant au premier degré ; collatéraux au premier degré ;conjoints, personnes pacsées ou concubins) **entre d’une part une personne occupant une fonction sensible** (mandataire social, tout préposé chargé de tenir ou d’élaborer les comptes ou documents de gestion, tout cadre dirigeant pouvant exercer une influence sur l’établissement de ces états ou documents) **au sein de l’entité auditée et d’autre part :** |
| Le CAC  | X |
| Les membres de la direction de la société de CAC | X |
| Les associés et salariés du CAC |  X\* |
| Toute autre personne qui participe à la mission |  X\* |
| Les membres du réseau |  X\* |

 **\***Si l’existence de ces liens peut amener un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l’indépendance du CAC est compromise.

|  |
| --- |
| **Lien professionnel** (contrat de travail ou relation d’affaires autre qu’une opération courante conclue à des conditions habituelles du marché) **entre l’entité auditée ou ses dirigeants et :** |
| Le CAC  | +Personnes étroitement liées :Conjoint ou équivalent, enfant à charge, parent appartenant au même ménage ou personne morale, trust ou fiducie contrôlée par une personne liée | **X** |
| Les membres de la direction de la société de CAC | **X** |
| Les associés et salariés du CAC qui participent à la mission |  **X\*** |
| Toute autre personne qui participe à la mission |  **X\*** |

\*Si l’existence de ces liens peut amener un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l’indépendance du CAC est compromise.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  **Liens financiers établis** **entre l’entité auditée ou l’entité « contrôlée ou contrôlante » et :** | **Acquisition ou détention directe ou indirecte d’actions, de titres donnant accès directement ou indirectement au capital ou aux droits de vote de l’entité auditée ou d’instruments financiers** | **Dépôt de fonds à terme, octroi ou maintien de tout prêt ou avance, souscription d’un contrat d’assurance sur la vie, octroi ou obtention de sûretés et garanties** |
| *Avant la nomination du CAC* | *Après la nomination du CAC* |
| Le CAC  | +personnes liées : conjoint, pacsé, concubin et étroitement liées :enfant à charge, parent appartenant au même ménage ou personne morale, trust ou fiducie contrôlée par une personne liée | **X** | Sauf si détention via des OPC diversifiés, y compris des fonds gérés (fonds de pension ou d’assurance sur la vie) si le détenteur n’a pas le pouvoir d’influer sur la gestion des investissements  | **X** | Sauf si opérations réalisées ou souscrites aux conditions habituelles du marché | **X (1)** |
| La société de CAC | **X** | **X** | **X** | Sauf si opérations réalisées ou souscrites aux conditions habituelles du marché |
| Les associés et salariés du CAC qui participentà la mission | **X** | **X** | **X** |
| Toute autre personne qui participe à la mission | **X** | **X** | **X** |
| **Liens financiers établis entre l’entité auditée et :** |  |  |  |
| Membres du réseau  | **X\*** | **X\*** | **X\*** |
| Personnes qui contrôlent la société de CAC ou qui sont contrôlées par elle | **X\*** | **X\*** | **X\*** |

**\***Si l’existence de ces liens peut amener un tiers objectif, raisonnable et informé à conclure que, malgré les mesures de sauvegarde appliquées, l’indépendance du CAC est compromise.
(1)Lien financier entre l’entité auditée et le CAC

Par ailleurs, la sollicitation et l’acceptation de cadeaux ou faveurs sont strictement réglementées :

|  |
| --- |
| **Article 10-2 - *Interdiction des sollicitations et cadeaux****« Il est interdit au commissaire aux comptes, à la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient, le cas échéant, aux membres de la direction de ladite société et aux personnes mentionnées au II de l'article L. 822-11-3 de solliciter ou d'accepter des cadeaux sous forme pécuniaire ou non pécuniaire ou des faveurs de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ou de toute personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, sauf si leur valeur n'excède pas un plafond fixé par arrêté du ministre de la justice. »* |

Le commissaire aux comptes met en place une procédure d’encadrement de la sollicitation et de l’acceptation de cadeaux ou faveurs, adaptée à la typologie de ses clients. Une attention particulière doit être portée aux invitations de toute nature (restaurants, hospitalité, conférences gratuites, manifestations sportives, ventes privées, …).[[3]](#footnote-4)

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Déclarations d’indépendance
* Tableaux des situations à risques
 |

### A2.2 - Acceptation ou renouvellement

***Rappel des dispositions légales et réglementaires***

|  |
| --- |
| **Article L. 820-3 – Obligations d’information et vérifications préalables à l’acceptation ou au renouvellement** *« I.- En vue de sa désignation, le commissaire aux comptes informe par écrit la personne ou l'entité dont il se propose de certifier les comptes de son affiliation à un réseau, national ou international, qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes et dont les membres ont un intérêt économique commun. Le cas échéant, il l'informe également du montant global des honoraires perçus par ce réseau au titre des services autres que la certification des comptes ainsi que de la nature de ces services fournis par ce réseau à la personne ou à l'entité dont ledit commissaire aux comptes se propose de certifier les comptes, aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle , au sens des I et II de l'article L. 233-3.**(…)**II.- Avant d'accepter le mandat ou son renouvellement, le commissaire aux comptes vérifie et consigne :**1° Les éléments relatifs au respect des conditions de son indépendance prévues par l'article L. 822-11-3 et par le code de déontologie mentionné à l'article L. 822-16, et, le cas échéant, les mesures de sauvegarde nécessaires pour atténuer les risques pesant sur son indépendance ;**2° Les éléments établissant qu'il dispose des ressources humaines et matérielles nécessaires à la bonne exécution de la mission de certification des comptes.* |

|  |
| --- |
| **Article 13 du code de déontologie - Acceptation d’une mission***« Avant d’accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes vérifie que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celles du présent code.**À cet effet, il vérifie et consigne les éléments prévus à l’article L. 820-3 du code de commerce et réunit les informations nécessaires :**a) Sur la structure de la personne ou entité dont les comptes seront certifiés, son actionnariat et son domaine d’activité ;**b) Sur son mode de direction et sur la politique de ses dirigeants en matière de contrôle interne et d’information financière.**Lorsque la mission de certification concerne une personne ou une entité qui établit des comptes consolidés, le commissaire aux comptes s'efforce en outre d'obtenir les informations nécessaires sur les commissaires aux comptes ou contrôleurs légaux des personnes ou entités incluses dans le périmètre de consolidation, et sur le cadre réglementaire auquel ces derniers sont soumis. ».* |

***Modalités d’application***

| **ACCEPTATION OU RENOUVELLEMENT** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| --- | --- | --- |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Vérifier et consigner :

1° Les éléments relatifs au respect des conditions d’indépendance, et, le cas échéant, les mesures de sauvegarde nécessaires pour atténuer les risques pesant sur l’indépendance du commissaire aux comptes (cf. § A2.1); 2° Les éléments établissant que le CAC dispose des ressources humaines et matérielles nécessaires à la bonne exécution de la mission de certification des comptes.* Réunir les informations nécessaires :
* sur la structure de l’entité dont les comptes seront certifiés, son actionnariat et son domaine d’activité
* sur son mode de direction et sur la politique de ses dirigeants en matière de contrôle interne et d’information financière
* Le cas échéant, informer par écrit l’entité dont le CAC se propose de certifier les comptes :
* de son affiliation à un réseau
* du montant global des honoraires perçus par ce réseau au titre des SACC, ainsi que de la nature de ces services fournis par ce réseau à l'entité auditée, aux entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle
* Le cas échéant, obtenir les informations nécessaires sur les auditeurs des entités incluses dans le périmètre de consolidation et sur le cadre réglementaires auquel ces derniers sont soumis
 | XXXXX | XXXXX | XXXXX |

***Commentaires***

Au cours du mandat, le commissaire aux comptes s’assure que les conditions ayant permis d’accepter la mission n’ont pas changé. En cas de changements, il s’assure que ceux-ci ne remettent pas en cause son indépendance ou ne nécessitent pas la mise en œuvre de mesures de sauvegarde. Il documente ces analyses.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils**• Questionnaire d’acceptation d’un nouveau mandat• Déclarations d’indépendance (cf. fiche A2.1) |

### A2.3 - Démission

***Code de déontologie***

|  |
| --- |
| **Article 19 – Démission***« 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° A 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° A la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;* *3° A la déclaration de sommes ou d'opérations soupçonnées d'être d'origine illicite ;* *4° A 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. »* |

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **DEMISSION** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Analyser la situation en vérifiant que :
* le motif de démission est légitime ;
* les conditions de la démission ne sont pas génératrices de préjudice pour l’entité concernée
* Joindre au dossier les différents éléments justifiant la démission
* Informer le H3C (le cas échéant, l’AMF et l’ACPR) en indiquant les motifs de la décision
 | XXX | XXX | XXX |

***Commentaires***

Toute analyse de situation est à documenter de façon à permettre au commissaire aux comptes de tirer les conclusions adaptées :

* mise en place de mesures de sauvegarde conduisant à la conservation du mandat ;
* démission.

Plusieurs avis ont été publiés par le H3C sur des situations particulières relatives à la démission du commissaire aux comptes, notamment :

* avis 2011-04 du H3C sur une saisine portant sur la l’impossibilité d’une démission différée suite à la conclusion d’un protocole de rapprochement entraînant la prise de contrôle d’une société A par une société B, les deux sociétés étant co-commissaires aux comptes d’une entité ;
* avis 2011-22 du H3C relatif à la démission d’un commissaire aux comptes devenu l’expert-comptable de l’entité dont il certifie les comptes ;
* avis du 2 juillet 2009 du H3C sur une saisine portant sur le motif d’une démission d’un mandat de commissaire aux comptes relatif au non-paiement d’honoraires.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** N/A : spécifique à chaque situation de démission.
 |

### A2.4 - SACC (Services autres que la certification des comptes)

La réforme européenne de l’audit a entraîné la disparition du concept de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes. Après la réforme, est autorisé tout ce qui n’est pas interdit contrairement à la situation avant la réforme où tout ce qui n’était pas autorisé était interdit.

**Liste des services interdits prévus aux articles 10 et 10-1 du code de déontologie**

***SACC interdits par le règlement européen (article 5.1)***

**1. Fiscalité**: préparation de déclarations, services liés aux taxes sur les salaires, aux droits de douane, identification de subventions publiques et d’incitations fiscales, assistance en matière de contrôle fiscal, calcul d’impôts directs et indirects et des impôts différés, conseils fiscaux

2. Services impliquant d’être **associé à la gestion ou à la prise de décisions** de l’entité contrôlée

**3. Comptabilité** : tenue, préparation des états financiers

**4. Paie**

**5. Contrôle interne, gestion des risques, systèmes informatiques** : conception ou mise en place de procédures ou de systèmes relatifs à l’information financière

**6. Services d'évaluation**

**7. Services juridiques :** prestations d’avocat, négociation pour le compte de l’entité contrôlée, défense dans la résolution d’un litige, fourniture de conseils

**8. Audit interne**: services liés à la fonction d’audit interne

**9. Services liés au financement, à l’allocation et à la structure des capitaux, la stratégie d’investissement du client** d’audit à l’exception de l’émission de services d’assurance en relation avec les états financiers incluant l’émission de lettres de confort en lien avec les prospectus émis par l’entité contrôlée.

**10. Promouvoir, vendre ou souscrire des actions** de l’entité contrôlée

**11. Ressources humaines :** recrutement de membres de la direction, structuration de l’organisation, contrôle des coûts

***SACC interdits ajoutés par les pouvoirs publics français dans une démarche d’alignement avec l’ancien article 10 du code de déontologie***

12. Les services ayant pour objet **l'élaboration d'une information ou d'une communication financière**

13. La prestation de **conseil en matière juridique** ainsi que les services qui ont pour objet la **rédaction des actes** ou la **tenue du secrétariat juridique**

14. Les missions de **commissariat aux apports et à la fusion**

15. La prise en charge, même partielle, d'une **prestation d'externalisation**

16. **Le maniement ou le séquestre de fonds**.

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **SACC (Services autres que la certification des comptes)** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Documenter que la mission SACC envisagée :
* n’est pas interdite ;
* ne compromet pas l’indépendance.
 | X | X | X |

***Commentaires***

**a) Tableau de synthèse des services interdits**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Entités** | **CAC en France** | **Membres du réseau** |
| Entité auditée non EIP | 16 services interditsApproche risque/sauvegarde pour les autres services | 16 services interditsApproche risque/sauvegarde pour les autres services |
| Mère ou filiale dans UE | 16 services interditsApproche risque/sauvegarde pour les autres services | 3 services interdits \*Approche risque/sauvegarde pour les autres services |
| Mère ou filiale hors UE | Pas d’interdictionApproche risque/sauvegarde | 3 services interdits \*Approche risque/sauvegarde pour les autres services |

**\*** 1) services ayant pour objet la tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes et l'élaboration d'une information ou une communication financière, lorsqu'ils sont inclus dans les comptes consolidés soumis à la certification du commissaire aux comptes

 2) conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques relatives à l’élaboration ou au contrôle des informations comptables ou financières incluses dans les comptes consolidés soumis à la certification du commissaire aux comptes ;

3) services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité dont les comptes sont certifiés.

**b) Typologie des SACC**

Dans sa **« Foire aux questions (FAQ) » sur l'application des nouvelles dispositions encadrant le contrôle légal des comptes, le H3C apporte les précisions suivantes :**

***Notion de « services autres que la certification des comptes »***

*« Les services que le commissaire aux comptes peut fournir à l’entité dont il certifie les comptes ou aux entités contrôlant cette dernière ou contrôlées par elle (au sens des I et II de l’article L. 233-3 du code de commerce) peuvent être classés en trois catégories :*

1. *a. la certification des comptes annuels et des comptes consolidés*
2. *b. les SACC dont la réalisation est expressément confiée au commissaire aux comptes par la législation nationale ou des dispositions du droit de l’Union européenne (UE) qui ont effet direct en droit national ;*
3. *c. les SACC, autres que ceux requis par la législation nationale ou la législation de l’UE, sous réserve que leur fourniture ne contrevienne pas aux dispositions régissant l’exercice du commissariat aux comptes et notamment aux règles d’indépendance.*

*Les SACC recouvrent donc l’ensemble des services susceptibles d’être fournis par le commissaire aux comptes, en dehors de la certification des comptes. Ces services requièrent, en conséquence, du commissaire aux comptes, la mise en œuvre de travaux autres que ceux qui sont strictement nécessaires à l’émission de son opinion sur les comptes annuels et les comptes consolidés. »*

***Précision sur les SACC requis par la législation nationale***

Le H3C précise par ailleurs que les travaux mis en œuvre dans le cadre des interventions suivantes :

* le contrôle des conventions réglementées ;
* le contrôle du rapport de gestion ;
* le contrôle du rapport financier annuel ;
* les travaux mis en œuvre au titre de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme ;
* la révélation des faits délictueux ;
* ou encore les travaux mis en œuvre au titre de la procédure d’alerte.

constituent des SACC qui entrent dans la catégorie b. de la typologie présentée supra.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Liste des services interdits
 |

### A2.5 - Appartenance à un réseau

***Code de déontologie***

|  |
| --- |
| **Article 22 - Appartenance à un réseau***« Préalablement à toute acceptation d’une mission de certification des comptes et au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu’il appartient ou non à un réseau national ou international, qui n’a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes et dont les membres ont un intérêt économique commun et qu’il a procédé à l’analyse de la situation.**Constituent des indices de son appartenance à un tel réseau :**a) Une direction ou une coordination communes au niveau national ou international ;**b) Tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l’étranger ;**c) La possibilité de commissions versées en rétribution d’apports d’affaires ;**d) Une dénomination ou un signe distinctif communs ;**e) Une clientèle habituelle commune ;**f) L’édition ou l’usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;**g) L’élaboration ou le développement d’outils techniques communs.**Toutefois, ne constituent pas de tels indices l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs lorsqu'ils s'inscrivent dans le cadre d'une association technique ayant pour unique objet l'élaboration ou le développement de ces outils, le partage de connaissances ou l'échange d'expériences.**En cas de doute sur son appartenance à un réseau, le commissaire aux comptes saisit pour avis le Haut Conseil du commissariat aux comptes. »* |

|  |
| --- |
| **Article 23 - Organisation spécifique du commissaire aux comptes membre d’un réseau***« Lorsqu'un commissaire aux comptes appartient à un réseau national ou international, qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes et dont les membres ont un intérêt économique commun, il doit mettre en place une organisation et des procédures lui permettant d'être informé de la nature et du prix des prestations fournies ou susceptibles d'être fournies par l'ensemble des membres du réseau à toute personne ou entité dont il certifie les comptes, ainsi qu'aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3. »* |

***Modalités d’application***

| **RESEAU** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| --- | --- | --- |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * S’interroger sur l’appartenance éventuelle à un réseau en analysant les indices d’appartenance listés à l’article 22 du code de déontologie
* Documenter cette analyse
* En cas de doute saisir le H3C
* En cas d’appartenance à un réseau, mettre en place une organisation et des procédures permettant d’être informé :
* de la nature et du prix des prestations fournies ou susceptibles de l’être par les membres du réseau aux entités auditées, contrôlées ou contrôlantes ;
* des éventuels liens personnels, financiers ou professionnels (cf. Fiche A2.1)

  | XXXX | XXXX | XXXX |

***Commentaires***

Pour faciliter l’analyse d’appartenance éventuelle à un réseau, il peut être utile de se reporter à la Décision 2014-03 du H3C - Bonne pratique professionnelle - *« Pratique professionnelle relative à l’appartenance à un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ».*

Au plan pratique, en cas d’appartenance à un réseau, il convient de se référer aux procédures mises en place le cas échéant par le réseau pour pallier les risques d’atteinte à l’indépendance. Ces procédures peuvent par exemple prévoir une base documentaire partagée ou des fichiers clients communs.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils**• Questionnaire d’appartenance à un réseau  |

# MOYENS NECESSAIRES

## FICHE B1 : MOYENS NECESSAIRES / Ressources humaines

Pour garantir et maîtriser la qualité des missions, il convient de porter une attention particulière :

* au **recrutement des collaborateurs**, afin de disposer des compétences en nombre et en qualification pour accomplir les missions récurrentes et ponctuelles ;
* à leur **affectation** dans les équipes et sur les dossiers en veillant tout particulièrement aux échéances, à la typologie des missions à accomplir et à la nature des activités exercées ;
* à leur **formation**, pour maintenir les compétences techniques des collaborateurs affectés aux missions, notamment en fonction de leurs spécificités (secteur d’activité, consolidation, IFRS, sociétés cotées, mutuelles, ….) ;
* à l**'évaluation** régulière de leurs compétences au travers de la supervision du dossier de travail, lors du déroulement de la mission, à l’occasion d'une question technique, ou encore lors des entretiens annuels d’évaluation.

### B1.1 - Recrutement

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 1°a)***« Chaque structure d'exercice du commissariat aux comptes doit satisfaire aux exigences suivantes :**1° Disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes :**a) D'adapter, en fonction de l'ampleur de la mission, le temps et les ressources humaines qui y sont consacrés ainsi que les techniques mises en œuvre ; »* |

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **RECRUTEMENT** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Évaluation régulière des besoins de l’activité audit (via la planification)
* Définition de l’expérience et des compétences requises en fonction des spécificités des missions ou des postes
* Différentes techniques de recrutement
* Processus d’entretien et de sélection
 | XX | XXXX | XXXX |

***Commentaires***

Le manuel de procédures du cabinet peut comprendre :

* Les profils de postes ;
* Les différentes techniques de recrutement :
* le recours à une ou plusieurs agences de recrutement (principalement si le poste recherché est de haut niveau) ;
* la participation à des forum d’écoles de commerce / universités ;
* les réseaux sociaux ;
* les annonces dans certains sites et autres supports ;
* la lecture des annonces sur des sites de recrutement (et notamment le site de l'Ordre des experts-comptables ;
* La description de la procédure de recrutement : qui réalise les entretiens, les tests éventuels mis en œuvre pour vérifier les compétences attendues, que se passe-t-il si le candidat est retenu ?

En cas de recrutement d'un collaborateur, le cabinet prend en compte les qualités nécessaires à l’exercice du commissariat aux comptes.

Le cabinet peut aussi faire signer au nouveau salarié, concomitamment le cas échéant au contrat de travail, une confirmation de sa prise de connaissance des procédures du cabinet, une charte d’éthique, notamment en matière de lutte contre la fraude, secret professionnel, respect du code de déontologie, charte informatique, ainsi qu’une déclaration d’indépendance.

Des dispositions de recrutement ou de promotion interne peuvent aussi être prévues en cas de départ immédiat ou programmé de collaborateurs clés ou dans l'hypothèse d'une indisponibilité longue, incertaine ou suite à un décès.

La procédure de recrutement ne saurait donner lieu à une quelconque discrimination basée sur l'origine, la nationalité, ou toute autre caractéristique sans rapport avec l'exercice professionnel.

Un guide d’accueil à destination des collaborateurs peut être établi si la taille du cabinet le justifie et mis à la disposition de tous les membres du cabinet.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Spécifiques à chaque cabinet
 |

### B1.2 - Affectation

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 1°a)***« Chaque structure d'exercice du commissariat aux comptes doit satisfaire aux exigences suivantes :**1° Disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes :**a) D'adapter, en fonction de l'ampleur de la mission, le temps et les ressources humaines qui y sont consacrés ainsi que les techniques mises en œuvre ; »* |

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **AFFECTATION** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Préciser qui définit l'équipe intervenant sur toute mission
* Décrire les critères retenus pour cette affectation :
* compétence sectorielle
* compétence technique
* disponibilité de l'équipe
 |  | XX | XX |

***Commentaires***

L'affectation tiendra compte, notamment :

* du nombre de collaborateurs affectés à l’activité audit ;
* de la typologie des clients (secteurs d’activités, compétences linguistiques nécessaires, IFRS, sociétés cotées, …) ;
* de la possibilité d'encadrement d'intervenants juniors par des collaborateurs plus confirmés.

Il conviendra de présenter au client le signataire et le responsable de mission.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Organigramme
 |

### B1.3 - Formation

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2°i)***« 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 et assurant la formation des salariés ainsi que l'encadrement et le contrôle de leurs activités ; »* |

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **FORMATION** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Plan de formation du signataire (nature et adéquation des formations aux spécificités des mandats, respect du nombre d’heures obligatoires)
* Plan de formation des collaborateurs affectés en tout ou partie à l’activité audit
* Contrôle annuel des plans de formation
 | XX (via Aglae) | XXX | XXX |

***Commentaires***

Conformément à l’article 7 du code de déontologie *« Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l’exercice de ses missions. 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. »*

Suivre des formations découle de trois axes :

* Répondre à un besoin ponctuel, lié à une situation particulière. Cette action n'entre pas nécessairement dans un plan de formation annuel.
* Initier une réflexion qui intègre les besoins et les demandes des collaborateurs et du cabinet.

Dans ce contexte, il est défini des formations prioritaires et souhaitables pour atteindre les objectifs fixés.

* L’évolution des activités du cabinet et la conquête de mandats sur des nouveaux secteurs.

Le signataire s’assure de l’adéquation du plan de formation, du suivi effectif des formations et du respect des heures de formation obligatoires.

Le cas échéant, le signataire peut déléguer en interne le suivi de la formation.

Selon les thèmes, la formation peut être gérée en interne par un référent formation ou par un prestataire extérieur.

L'efficacité des actions réalisées est évaluée au minimum une fois par an, sur la base des présences des collaborateurs et des associés aux actions de formation.

Un document annuel récapitulatif des formations suivies peut être transmis à chaque salarié.

En cas de formation en interne : mettre en place une feuille de présence, décrivant le thème abordé, qui sera émargée par les participants.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Formations internes
* Plan de formation budgété
* Suivi de formations CAC
* Suivi de formations collaborateurs
* Tableau de suivi de formations
 |

### B1.4 - Évaluation

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 1°b)***« Chaque structure d'exercice du commissariat aux comptes doit satisfaire aux exigences suivantes :**1° Disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes :* *(…)**b) De contrôler le respect des règles applicables à la profession et de procéder à une appréciation régulière des risques ;* |

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2°d)***« 2° Mettre en œuvre :**(…)**d) Des mécanismes assurant le respect des décisions et des procédures définies au sein de la structure d'exercice ; »* |

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **EVALUATION** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Organisation et collecte des éléments à prendre en compte dans l’évaluation annuelle
* Mise en place d’un entretien annuel
* Formalisation de cet entretien
* Synthèse des évaluations individuelles
 |  | XXXX | XXXX |

***Commentaires***

L’entretien annuel permet notamment :

* de dresser un bilan de l'année écoulée en termes de volume d'activité, de qualité des prestations effectuées et de formation professionnelle ;
* de permettre au collaborateur d'exprimer ses besoins en formation ;
* de déterminer les axes de développement des compétences pour l'année à venir (formation, nouvelles missions) ;
* de préciser et de faire évoluer ses missions et responsabilités ;
* de déceler les éventuelles actions nécessaires à l'adaptation du collaborateur à son poste de travail, à l'évolution de son emploi ou au maintien de son statut ;
* d'apporter des précisions sur l'activité du cabinet et sa stratégie.

L'entretien annuel a pour objectif de faire un point avec chaque membre de l'équipe.

Pour l’alimenter, il peut être pertinent de mettre en place et de formaliser des évaluations par mission ou groupes de missions pouvant être déterminés selon différents critères, par exemple : nombre d’heures, associés, typologie de mandats.

Au cours de cet échange, il est recommandé d'analyser les performances et le comportement du collaborateur au cours de l'année et de conclure sur l’atteinte ou non des objectifs fixés lors de l’entretien annuel de l’exercice précédent.

Il est également souhaitable de :

* Définir à l'avance du planning de ses entretiens ;
* Faire signer le compte rendu rédigé par les deux participants et le conserver dans le dossier individuel du salarié.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Évaluation annuelle
 |

### B1.5 - Rémunération

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2°g)***« 2° Mettre en œuvre :**(…)**g) Des procédures assurant une politique de rémunération appropriée notamment par des incitations à la performance garantes de la qualité de la mission de certification. Les revenus issus des services autres que la certification ne sont pas pris en compte pour l'évaluation de la performance et la rémunération des personnes participant à la mission de certification ou en mesure d'en influencer le déroulement ; »* |

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **REMUNERATION** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Mise en place d’une politique de rémunération multicritères (cf. infra)
* Formalisation de ladite politique
 |  | XX | XX |

***Commentaires***

La politique de rémunération sera d’autant plus efficiente que la phase préalable d’évaluation aura été correctement appréhendée.

La mise en place d’une politique de rémunération ne doit pas être discriminatoire.

Pour l’ensemble des intervenants, y compris les associés cette politique peut prendre en compte l’ensemble des critères suivants :

* la correcte et complète application du code de déontologie et des normes d’exercice professionnel ;
* la qualité de la mission réalisée, notamment la pertinence et la justesse des synthèses ;
* les relations avec le client ;
* la gestion des équipes d’audit ;
* le respect du planning et des échéances ;
* l’implication et l’esprit critique tout au long de la mission.

Ces critères sont à aborder librement lors d’un échange ouvert et contradictoire.

En tout état de cause, la rémunération ne doit pas prendre en compte le niveau des honoraires issus des services autres que la certification des comptes. En d’autres termes, le commissaire aux comptes, les membres de l’équipe d’audit ou toute personne susceptible d’influer sur le résultat de l’audit, ne doivent pas être incités à vendre des prestations autres que la certification des comptes.

Il s’agit de sensibiliser l'équipe d'audit aux attentes du cabinet au niveau de la qualité des missions de certification et des mesures prises pour atteindre cette performance.

La conduite des différentes phases de la mission dans le respect des normes d’exercice professionnel s’impose à tous les membres de l’équipe d’audit.

Une rémunération se veut avant tout adaptée au niveau et au degré d’expérience du collaborateur et en relation avec les tâches confiées. Elle doit aussi tenir compte de l’implication de la personne et de la maîtrise et la bonne exécution des travaux attribués.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Spécifiques à chaque cabinet
 |

## FICHE B2 : MOYENS NECESSAIRES / Systèmes d’information

Le cabinet s'organise pour disposer de ressources humaines suffisantes, tant en quantité qu'en qualité, pour mener à bien ses missions.

En parallèle, le cabinet accompagne cette politique de ressources humaines de moyens en matière de systèmes d'information relatifs :

* **au contrôle et à la protection,** aussi bien au niveau des locaux, du matériel informatique et des périphériques (téléphone, tablette, clé USB, …), que des accès aux données, depuis l’accès au système jusqu’à la consultation des informations à distance en dehors du cabinet ;
* **à** **la maintenance** des logiciels et des outils informatiques, veillant à l'actualisation des versions des programmes utilisés et **la pérennité des systèmes retenus.** Ainsi, la sélection d’éditeurs informatiques devrait prendre en compte des éléments tels que leurs travaux d’amélioration et de fonctionnalité des outils mis sur le marché, dans une démarche de parfaite conformité aux règles professionnelles et en bonne logique d’accompagnement et d’évolution des procédures du cabinet.

### B2.1 – Contrôle et protection des systèmes d’information

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2°c)***« 2° Mettre en œuvre :**(…)**c) Des procédures assurant le contrôle et la protection de ses systèmes de traitement de l'information ; »* |

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **CONTRÔLE ET PROTECTIONDES SYSTEMES D’INFORMATION** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Rédaction et mise en œuvre de procédures relatives au contrôle et à la protection des systèmes d’information
* Désignation d’un référent au sein du cabinet
* Évaluation périodique de ces procédures
 | XXX | XXX | XXX |

***Commentaires***

Les procédures relatives au contrôle et à la protection des systèmes d'information du cabinet peuvent notamment comprendre les thèmes suivants :

|  |  |
| --- | --- |
| * Référent :
 | * Nom du responsable du contrôle et de la protection des systèmes d’information (dans les petites structures il s'agit souvent du dirigeant lui-même), référent informatique, assisté le cas échant d’un prestataire extérieur
 |
| * Gestion des accès :
 |  * Par connexion directe ou à distance (filaire ou Wifi)
* Authentification (force du mot de passe, identifiant, confidentialité)
* Protection contre les intrusions malveillantes
 |
| * Sécurisation des dossiers :
 | * Mesures de sécurité et de protection des dossiers de travail sur siteet hors site
* Blocage des dossiers 60 jours après la signature des rapports, conformément à l’article R.823-10 III du code de commerce  (cf. fiche C1)
* Conservation et possibilité de consultation des dossiers pendant 6 ans, conformément à l’article R.821-68 du code de commerce (cf. fiche C1)
 |
| * Gestion des sauvegardes :
 |  * Description des fréquences et des supports de stockage
* Gestion des résultats et analyse des états des anomalies
 |
| * Gestion des incidents :
 |  * Signalement au référent
* Mise en place d'une procédure propre au cabinet
 |
| * Plan de restauration des données et systèmes :
 | * Description de la procédure : démarche interne ou externe
 |
| * Plan de reprise de l’activité :
 | * Ensemble des processus et des moyens humains matériels et technologiques permettant au cabinet de faire face à un sinistre informatique majeur
 |
| * Évaluation des procédures :
 | * Modalités d'évaluation périodique du système de contrôle et de protection des systèmes d’information
* Rédaction et communication d'un document mentionnant les déficiences constatées et les recommandations portant sur les corrections à appliquer
 |

En pratique, le recours à un service d’hébergement informatique pour le traitement et la conservation des dossiers de travail est possible mais il requiert de prendre des précautions pour s’assurer que les prestataires et procédés techniques sélectionnés sont conformes aux exigences posées par le niveau de sécurité choisi.

En l’absence de dispositions légales et réglementaires relatives à l’externalisation du système d’information, la réponse CNP 97-391 précise que le dossier de travail peut être dématérialisé sur un support informatique dès lors que sont respectés les principes :

* d’accessibilité du dossier ;
* de formalisation du dossier ;
* de confidentialité et de conservationdu dossier.

L’hébergement informatique doit respecter, à tout le moins, les mêmes contraintes. Une fiche pratique a été élaborée par la CNCC sur ce thème (cf. proposition d’outils).

Enfin, le cabinet peut utilement rédiger une charte informatique permettant de fixer un cadre adapté à l’utilisation par le personnel des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) : poste informatique, téléphonie mobile, messagerie électronique, Internet. Elle précise notamment les droits et devoirs des utilisateurs et ceux du cabinet.

La charte informatique peut être mentionnée dans les contrats de travail et signée par chaque salarié ou dans le règlement intérieur.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils** * Évaluation des risques informatiques
* Fiche pratique CNCC - Contrat de service d’hébergement informatique
* Fiche pratique CNCC - Typologie de services d’hébergement informatique
* Trame de charte informatique
 |

### B2.2 – Maintenance et pérennité des systèmes d’information

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 1°c)***« Chaque structure d'exercice du commissariat aux comptes doit satisfaire aux exigences suivantes :**1° Disposer des moyens permettant au commissaire aux comptes :**(…)**c) De garantir la continuité et la régularité de ses activités de certification des comptes, notamment par l'utilisation de systèmes, de ressources et de procédures appropriés ; »* |

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **MAINTENANCE ET PERENNITE****DES SYSTEMES D’INFORMATION** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| • Assurer, le cas échéant, la mise à jour des logiciels métiers et des applications spécifiques (ex : processus de contrôle adapté à un secteur particulier…) • Tester les procédures de sauvegarde • Protéger les serveurs ou ordinateurs « maîtres », par exemple dans un local dédié, assuré et sécurisé • Suivre et anticiper dans la mesure du possible les orientations commerciales des éditeurs principalement en termes de regroupement avec d’autres prestataires | XXXX | XXXX | XXXX |

***Commentaires***

Le cabinet s’assure, par des contrôles périodiques, de la qualité et du bon fonctionnement du système mis en œuvre pour la conduite de ses activités de certification des comptes afin de garantir la maîtrise et la pérennité de ce système.

Un plan d’amélioration (en cas de changement d’organisation ou de logiciel informatique) peut être projeté sur une période pluriannuelle. Il est modulable et adaptable en fonction des structures (taille, nombre de sites, nature des missions…).

Les démarches à satisfaire peuvent s’articuler autour :

* + de la désignation d’un responsable informatique ayant compétence, autorité pour agir et intervenir sur les applications et la surveillance du système ;
	+ de la mise en place d’une fiche navette entre utilisateur et référent informatique afin de signaler, d’identifier, de recenser, de quantifier, d’analyser et de corriger les déficiences relevées et mesurer en retour les améliorations apportées et/ou dispenser des actions correctrices appropriées.

Les collaborateurs, utilisateurs du système, apparaissent comme étant les mieux placés pour identifier et faire connaître les dysfonctionnements, ainsi que la nature des correctifs à apporter.

Les améliorations retenues peuvent enrichir, le cas échéant, les procédures du cabinet et la charte informatique.

Il convient enfin de :

* préciser les dates de mise à jour des logiciels métiers et des applications spécifiques ;
* s’assurer que les utilisateurs disposent des dernières versions en vigueur ;
* porter à leur connaissance les améliorations apportées au système.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Spécifiques à chaque cabinet
 |

# EXECUTION DES MISSIONS

## FICHE C1 : EXECUTION DES MISSIONS / Dossier de travail

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.823-10***« I.- Le commissaire aux comptes tient à jour la liste des personnes et des entités auprès desquelles il exerce ses fonctions. Les sociétés de commissaires aux comptes tiennent cette liste par commissaire aux comptes exerçant le commissariat aux comptes en leur nom.* *II.- Le commissaire aux comptes constitue pour chaque personne ou entité contrôlée un dossier contenant :* *1° Le nom, l'adresse, le siège social de la personne ou de l'entité concernée ;* *2° Le cas échéant, les noms des commissaires aux comptes personnes physiques associés, actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes qui signent le rapport mentionné à l'article R. 823-7 ;* *3° Pour chaque exercice, le montant des honoraires facturés au titre de la mission de certification des comptes ainsi que ceux facturés au titre d'autres services.* *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 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.**IV.- (…)* |

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2° i)***« 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 et assurant la formation des salariés ainsi que l'encadrement et le contrôle de leurs activités ; »* |

|  |
| --- |
| **Article R.821-68***« Les dossiers et documents établis par le commissaire aux comptes en application de l'article R. 823-10 sont conservés pendant six ans, même après la cessation des fonctions. Ils sont, pour les besoins des contrôles et des enquêtes, tenus à la disposition des autorités de contrôle, qui peuvent requérir du commissaire aux comptes les explications et les justifications qu'elles estiment nécessaires concernant ces pièces et les opérations qui doivent y être mentionnées. »* |

|  |
| --- |
| **NEP 230 – Documentation de l’audit des comptes***« (…)**4. Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier les éléments qui permettent à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l’audit et n’ayant pas participé à la mission d’être en mesure de comprendre :** *la planification de l’audit dont les principaux éléments sont formalisés dans le plan de mission et le programme de travail ;*
* *la nature, le calendrier et l’étendue des procédures d’audit effectuées ;*
* *les caractéristiques qui permettent d’identifier les éléments qu’il a testés afin de préciser l’étendue des procédures mises en œuvre ;*
* *les résultats de ces procédures et les éléments collectés ;*
* *les problématiques concernant les éléments significatifs des comptes qui ont été relevées au cours de l’audit et les conclusions du commissaire aux comptes sur ces problématiques.*

*5. Le commissaire aux comptes formalise également dans son dossier les échanges intervenus avec la direction de l’entité ou avec d’autres interlocuteurs au titre des éléments significatifs des comptes.**Lorsque le commissaire aux comptes identifie une information contradictoire ou incohérente avec la conclusion qu’il a formulée sur une problématique concernant des éléments significatifs des comptes, il documente dans le dossier la manière dont il a traité cette contradiction ou cette incohérence pour parvenir à sa conclusion finale.**6. Le commissaire aux comptes formalise la documentation sur un support papier, un support électronique ou tout support permettant de conserver l’intégralité des données lisibles pendant la durée légale de conservation du dossier. »* |

L’article R.823-10 du code de commerce impose notamment la tenue d’un dossier de travail pour chaque mission de certification des comptes et indique les éléments qui doivent y figurer. Il prévoit un délai de clôture du dossier, fixé à 60 jours après la signature du rapport sur les comptes.

L’article R.822-33, 2°i) du code de commerce prévoit que le commissaire aux comptes mette en place des procédures permettant l'exécution des missions de certification des comptes et l'organisation du dossier.

L’article R.821-68 du code de commerce impose de conserver le dossier de travail ainsi que le dossier relatif à l’entité auditée pendant 6 ans et de les mettre à disposition, le cas échéant, des autorités de contrôle.

Enfin, la NEP 230 définit les principes relatifs à la documentation des travaux effectués dans le cadre de la mission d’audit.

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **DOSSIER DE TRAVAIL** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
|  • Constitution de dossiers comprenant les éléments relatifs : - à l'entité contrôlée - à la mission de certification des comptes | X | X | X |

***Commentaires***

La constitution de dossiers conformes à la réglementation précitée ne pose pas de difficulté particulière, quelle que soit la taille de l’entité contrôlée ou du cabinet.

Le contenu de chaque document (plan de mission, programme de travail, notes diverses et feuilles de travail) varie en fonction de la taille et de la complexité des dossiers.

Comme précisé au paragraphe 6 de la NEP 230, la formalisation de la documentation peut s’effectuer sur tout support (électronique, papier, …) permettant de conserver l’intégralité des données lisibles pendant la durée légale de conservation du dossier.

L’article R.823-10 du code de commerce prévoit la constitution :

* d’un dossier pour chaque entité contrôlée comprenant les renseignements d’état civil de l’entité et du(des) signataire(s) et, pour chaque exercice, les honoraires facturés au titre de la mission de certification des comptes ainsi que ceux facturés au titre d'autres services ;
* d’un dossier de travail pour chaque mission de certification des comptes comprenant les éléments reçus de l’entité et ceux produits par le cabinet (ces derniers comprennent obligatoirement un plan de mission, un programme de travail et les éléments permettant de justifier l’opinion délivrée).

La CNCC propose différents outils permettant de faciliter :

* la constitution du dossier de travail : Pack PE (petites entreprises), Pack PA (petites associations), Dossiers de travail (en versions électronique ou papier) ;
* la communication avec l’entité contrôlée tout au long de la mission (Pack Ambassadeur) ;
* la dématérialisation du dossier de travail (Fiche pratique CNCC).

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Pack PE, Pack PA, Pack Ambassadeur, disponibles sur le site web de la CNCC (cncc.fr > Sidoni > Outils et Packs)
* Dossier de travail CNCC (sous format papier ou électronique) disponible sur le site web de la CNCC (cncc.fr > Sidoni > Outils et Packs)
* Fiche pratique CNCC – Dématérialisation du dossier de travail
 |



## FICHE C2 : EXECUTION DES MISSIONS / Recours à des tiers

***Rappel des dispositions du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article L.823-13***« (…) Pour l'accomplissement de leurs contrôles, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix, qu'ils font connaître nommément à la personne ou à l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes. Ces experts ou collaborateurs ont les mêmes droits d'investigation que les commissaires aux comptes. »* |

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2°e)***« 2° Mettre en œuvre :e) Des procédures assurant que le recours à des tiers, collaborateurs ou experts, pour la réalisation des travaux requis au titre de la mission de certification, ne porte pas atteinte à la qualité du contrôle de qualité interne prévu au j, ni à la capacité du Haut conseil à surveiller le respect, par le commissaire aux comptes, de la réglementation en vigueur ; »* |

|  |
| --- |
| ***Article 7 du code de déontologie - Compétence****« (…) Lorsqu’il n’a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l’exercice de sa 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. »* |

|  |
| --- |
| ***Article 16 du code de déontologie - Recours à des collaborateurs et experts****« Le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts. Il ne peut leur déléguer ses pouvoirs. Il conserve toujours l’entière responsabilité de sa mission. Il s’assure que les collaborateurs ou experts auxquels il confie des travaux respectent les règles applicables à la profession et sont indépendants de la personne ou entité qui fait l’objet d’une certification des comptes à laquelle ils participent.**Il consigne par écrit la demande qu’il a formulée aux experts et les conclusions qu’il a reçues. »* |

***Modalités d’application***

| **RECOURS À DES TIERS** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| --- | --- | --- |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Vérifier que les collaborateurs externes ou experts :

- respectent les règles applicables  à la profession - sont indépendants de la personne ou entité auditée - disposent des compétences requises - sont assurés aux termes d’un contrat responsabilité civile professionnelle• Formaliser le recours à des tiers dans un contrat de prestations• Respecter les dispositions de la NEP 620 « Intervention d’un expert », en cas de recours à un expert * Informer l’entité contrôlée en mentionnant le recours à des tiers dans la lettre de mission
 | XXXX | XXXX | XXXX |

***Commentaires***

Un contrat de prestations est un document contractuel permettant d’encadrer, de formaliser et de structurer le recours à un tiers (y compris les membres d’un réseau au sens de l’article 22 du code de déontologie) dans le cadre de l’accomplissement de la mission de certification des comptes.

**Les tiers concernés peuvent être :**

* un cabinet d’expertise-comptable ou de commissariat aux comptes disposant des ressources suffisantes, et qui participerait à la réalisation de la mission, sous le contrôle du commissaire aux comptes titulaire ;
* un expert, spécialiste dans un domaine technique et dont le commissaire aux comptes titulaire aurait besoin pour accomplir des travaux spécialisés (exemples : juriste, actuaire, expert en assurances, ...). Le paragraphe 4 de la NEP 620 définit « l’Expert » comme une «  personne physique ou morale possédant une qualification et une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité ou l’audit » ;
* un commissaire aux comptes ou un expert-comptable, personne physique inscrite.

**Maîtrise de la délégation et capacité à superviser**

Le commissaire aux comptes mandant conserve toujours l’entière responsabilité de sa mission et ne peut déléguer ses pouvoirs.

Il vérifie que les tiers auxquels il a recours respectent les règles applicables à la profession et sont indépendants de la personne ou entité auditée. Dans son avis du 24 juin 2010, le H3C précise en effet : *« En cas de recours à des experts-comptables, des salariés ou des associés non-salariés d’une société d’expertise-comptable ou des salariés d’un « groupement », il appartiendra au commissaire aux comptes détenteur du mandat de veiller à ce que ces collaborateurs « externes » accomplissent leurs travaux dans le respect des règles applicables à la profession de commissaire aux comptes, notamment du code de déontologie. ».*

Il vérifie également que les tiers auxquels il a recours disposent des compétences requises et sont assurés pour l'exercice de la ou des missions qui leur sont confiées, aux termes d'une police d'assurance responsabilité civile professionnelle.

Ces vérifications peuvent être matérialisées par des clauses du contrat de prestation.

Tous les éléments nécessaires pour documenter les diligences effectuées et les conclusions tirées par le commissaire aux comptes doivent figurer dans son dossier de travail.

Le suivi des temps est détaillé selon la nature du contrat.

**Information de l’entité contrôlée**

Conformément à l’article L.823-13 du code de commerce, le commissaire aux comptes doit faire connaître nommément à l'entité dont il est chargé de certifier les comptes les collaborateurs ou experts qui l’assistent ou le représentent. En outre, le paragraphe 10 de la NEP 210 précise qu’en cas de recours à d’autres professionnels du contrôle des comptes et d’experts, le commissaire aux comptes doit compléter la lettre de mission en mentionnant leur participation à certaines phases de ses interventions.

***Rappel des avis émis par le H3C***

* Avis du H3C du 24 juin 2010 « Recours à des professionnels n’appartenant pas à la structure d’exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes » ;
* Avis du H3C du 4 novembre 2010 relatif à la répartition des diligences du commissaire aux comptes.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Plan de contrat type : recours à un collaborateur externe
 |

# CONTROLE DE QUALITE INTERNE

## FICHE D1 : CONTROLE DE QUALITE INTERNE / Mise en œuvre du dispositif

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2° j)***« 2° Mettre en œuvre :**(…)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 ; »* |

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2° i)***« 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 et assurant la formation des salariés ainsi que l'encadrement et le contrôle de leurs activités ; »* |

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2° d)***« 2° Mettre en œuvre :**(…)**d) Des mécanismes assurant le respect des décisions et des procédures définies au sein de la structure d'exercice ; »* |

***Modalités d’application***

| **DISPOSITIF DE CONTRÔLE DE QUALITE INTERNE** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| --- | --- | --- |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Désignation d’un responsable du dispositif de contrôle de qualité interne
 | X | X | X |
| * Définition, mise en œuvre et suivi du dispositif de contrôle de qualité interne
 | X | X | X |
| * Conservation pendant 6 ans des évaluations annuelles du dispositif de contrôle de qualité interne et plans d’actions correctrices
 | X | X | X |

***Commentaires***

* **Fonctions et personnes concernées**

Deux fonctions sont à distinguer, lesquelles peuvent être exercées par une même personne ou des personnes différentes :

***Responsable du dispositif de contrôle de qualité interne***

Le dispositif de contrôle de qualité interne est « *placé sous la responsabilité d’un commissaire aux comptes, personne physique, inscrit (…)*» (article R.822-33, 2° j) du code de commerce).

Il peut donc s’agir :

* du commissaire aux comptes inscrit exerçant à titre individuel ;
* d’un associé commissaire aux comptes inscrit du cabinet ;
* d’un collaborateur commissaire aux comptes inscrit disposant d’une expérience et d’une autorité suffisantes.

***Responsable de la mise en œuvre du dispositif de contrôle de qualité interne***

Il peut s’agir :

* des personnes précitées ;
* d’un collaborateur, non commissaire aux comptes, agissant sous la responsabilité d’un commissaire aux comptes, personne physique.

La ou les personnes en charge de la mise en œuvre du dispositif doivent disposer d’une expérience et d’une autorité suffisantes. Par ailleurs et en vertu du principe d’indépendance, elles ne peuvent être affectées au contrôle de dossiers sur lesquels elles seraient intervenues.

***Possibilité d’externalisation du dispositif***

Conformément à l’avis 2013-03 du H3C *« (…) le Haut Conseil est d’avis que le recours à un commissaire aux comptes externe à la structure d’exercice professionnel pour réaliser le contrôle qualité interne de cette structure est possible.*

*Il rappelle que la relation contractuelle entre la structure d’exercice professionnel et le commissaire aux comptes externe auquel elle recourt doit être formalisée et que les personnes ou entités dont les comptes sont certifiés par la structure d’exercice professionnel doivent être informées de ce recours.*

*(…) le Haut Conseil estime que l’intervention des collaborateurs non commissaires aux comptes pour l’exercice de la mission de contrôle qualité interne est possible sous réserve que les conditions suivantes soient satisfaites :*

*- la structure d’exercice professionnel doit établir la relation contractuelle avec le commissaire aux comptes externe et non avec les collaborateurs auxquels il recourt ;*

*- les travaux des collaborateurs doivent être réalisés sous la responsabilité d’un commissaire aux comptes, personne physique.»*

* **Objectif du Contrôle qualité interne (CQI)**

L’article R.822-33, 2° j)du code de commerceprévoit que le contrôle qualité interne s’assure notamment que la structure d’exercice professionnel a mis en œuvre « *des procédures permettant l'exécution des missions de certification des comptes et l'organisation du dossier mentionné à l'article R. 823-10 et assurant la formation des salariés ainsi que l'encadrement et le contrôle de leurs activités.*»

Par ailleurs, la mise en œuvre du dispositif de contrôle de qualité interne contribue au « contrôle effectif du respect des décisions et procédures via le contrôle qualité interne », prévu par l’article R.822-33, 2° d) dudit code.

Ainsi, l’objectif du contrôle qualité interne est de s’assurer que les procédures sont correctement conçues d’une part et correctement mises en œuvre d’autre part.

Les domaines à couvrir sont les suivants :

1. L’exécution des missions de certification des comptes :
	1. Respect des normes d’exercice professionnel et des exigences des textes légaux et règlementaires ;
	2. Application appropriée des politiques et procédures de telle sorte que les rapports émis soient adaptés aux circonstances ;
	3. Dans toutes les phases de la mission : acceptation, planification et réalisation des missions (de la détermination de l’approche d’audit à l’émission des opinions).
2. L’organisation du dossier prévu par l’article R 823-10 du code de commerce :
	1. Un dossier par entité contrôlée : identité, coordonnées, noms des commissaires aux comptes qui signent le rapport d’audit, montant des honoraires facturés par exercice ;
	2. Un dossier par mission de certification des comptes comportant :
		1. les éléments relatifs à l’indépendance (mesures de sauvegarde éventuelles) et aux ressources humaines et matérielles,
		2. les documents reçus de l’entité contrôlée,
		3. les documents établis par le commissaire aux comptes : lettre de mission, plan de mission, programme de travail et tout autre document permettant d’étayer les rapports sur les comptes ;
	3. Clôture du dossier de travail au plus tard 60 jours après la signature du rapport.
3. La formation des salariés : plan de formation (adéquation aux besoins, réalisation).
4. L’encadrement et le contrôle des activités des salariés (mécanisme de supervisions de travaux).
5. Le respect des décisions prises.
6. Le respect des procédures (ressources humaines, indépendance, éthique et déontologie, lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, documentation, manuel qualité des missions de commissariat aux comptes).
7. L’existence d’outils de suivi.

La détermination du programme de contrôle annuel résulte d’une approche par les risques selon plusieurs facteurs : taille du cabinet, nombre de bureaux, résultats des CQI antérieurs, nature et complexité des missions, de l’organisation du cabinet, risques associés aux clients, etc.

* **Évaluation du dispositif et conclusions**

L’évaluation du dispositif de contrôle de qualité interne nécessite une restitution écrite des résultats, permettant ainsi d’assurer leur conservation.

Les conclusions de l'évaluation comprennent notamment lesdomaines/dossiers examinés, les constats et recommandations éventuelles, et le cas échéant les mesures proposées en vue de modifier le dispositif.

Des questionnaires de contrôle qualité interne peuvent être utilisés pour matérialiser l’évaluation du dispositif (cf. proposition d’outils infra).

* **Fréquence de l’évaluation et durée de conservation**

Conformément à l’article R.822-33, 2° j) du code de commerce *« (…) 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 ; »*.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils** :* Questionnaires de contrôle de qualité interne incluant l’évaluation annuelle
 |

## FICHE D2 : CONTROLE DE QUALITE INTERNE / Gestion des incidents

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2° f)***« 2° Mettre en œuvre :**(…)**f) Des procédures assurant la gestion et l'enregistrement des incidents qui ont ou peuvent avoir une conséquence grave sur la qualité de ses activités de certification des comptes ; »* |

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **GESTION DES INCIDENTS** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Mise en place d’une procédure d’enregistrement des incidents
* Mise en place d’une procédure de gestion des incidents
 | XX | XX | XX |

***Commentaires***

Il s’agit d’évènements empêchant ou risquant d’empêcher la réalisation des missions dans le respect des textes légaux et règlementaires.

Exemples :

* Survenance d’une situation compromettant l’indépendance ;
* Absence non programmée / décès d’un associé ou d’un collaborateur clé ;
* Dysfonctionnement informatique empêchant l’accès aux logiciels de gestion des dossiers de contrôle ;
* Destruction des locaux et/ou vols des dossiers.

Les procédures d’enregistrement et de gestion des incidents sont décrites, par exemple, dans le manuel de procédures.

* Ces procédures peuvent expliciter les mesures à prendre en cas d’incidents, par exemple :
	+ mesures de protection des données informatiques en cas d’incendie ou de vols des dossiers (codes d’accès, antivirus, anti-spams, sauvegardes régulières, Plan de Reprise des Activités, …) ;
	+ recours à un tiers pour un professionnel exerçant seul ou pour un professionnel qui n’a pas les ressources internes (article L.823-13 du code de commerce, NEP 620, article R.822-33 2° e) du code de commerce) ;
	+ remplacement, le cas échéant, par un autre associé du cabinet inscrit sur la liste établie par le H3C, mentionnée au I de l'article L. 822-1 du code de commerce, en cas de décès ou d’empêchement de l’associé signataire ;
	+ remplacement par le commissaire aux comptes suppléant en cas d’incapacité d’exercer du commissaire aux comptes titulaire exerçant à titre individuel.
* Les procédures peuvent également préciser l’attitude du professionnel en pareille situation vis-à-vis de l’entité contrôlée : information, demande de délai pour réaliser la mission, … .
* La nature de l’incident et le traitement de celui-ci sont consignés dans un registre manuel ou informatique. Si nécessaire, une fiche détaillée par incident peut être établie.
* Ces procédures sont mises en œuvre par le collaborateur qui a délégation pour ce faire, l’associé signataire ou un autre associé en cas d’exercice collectif.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Fiche « incidents »
 |

## FICHE D3 : CONTROLE DE QUALITE INTERNE / Signalement par les salariés des manquements à la règlementation

***Rappel des dispositions légales et réglementaires***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 2° h) du code de commerce***« 2° Mettre en œuvre :**(…)**h) Des procédures permettant aux salariés de signaler tous les manquements à la réglementation applicable à la profession ainsi qu'au règlement (UE) n° 537/2014 ; »* |

Pour mémoire, cette fiche thématique ne traite :

* ni de l’application de la loi n°2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, dite loi SAPIN 2 en ce qui concerne les lanceurs d’alerte ;
* ni du décret du 19/04/2017 relatif aux procédures de recueil des signalements émis par les lanceurs d'alerte au sein des personnes morales de droit public ou de droit privé ou des administrations de l'État.

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **SIGNALEMENT PAR LES SALARIES DES MANQUEMENTS A LA REGLEMENTATION** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Mise en place d’une procédure écrite permettant aux salariés de signaler un manquement
* Information des salariés sur la procédure (livret d’accueil, affichage, etc.)
* Désignation d’un référent en qualité de responsable de l’analyse et du suivi des manquements
 |  | XXX | XXX |

***Commentaires***

Les manquements correspondent aux cas de non-conformité et de non-respect de la réglementation applicable à la profession ainsi qu’au règlement européen.

Le référent dispose d’une expérience suffisante et appropriée et fait autorité au sein du cabinet (possibilité de recourir à une personne externe qualifiée ou à un autre cabinet).

La procédure peut prévoir utilement :

* un engagement du cabinet de ne pas exercer de représailles à l’encontre du salarié ;
* la mise en place d’un N° de téléphone ou boîte mail d’alerte interne (en fonction de la taille du cabinet).

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Signalement des manquements
 |

# DOCUMENTATION

## FICHE E1 : DOCUMENTATION / Constitution d’une documentation et diffusion aux salariés

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 4° du code de commerce***Chaque structure d'exercice du commissariat aux comptes doit satisfaire aux exigences suivantes :**(…)**« 4° Constituer une documentation appropriée sur la manière dont elle satisfait aux exigences du présent article et la diffuser à ses salariés ; »* |

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **CONSTITUTION D’UNE DOCUMENTATION ET DIFFUSION AUX SALARIES** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Formaliser, sous format papier ou électronique ou autre, les procédures du cabinet, y compris le contrôle de qualité interne
* Procéder à une actualisation régulière de ces procédures
* Diffuser ces procédures et leur actualisation aux salariés
 | XX | XXX | XXX |

***Commentaires***

* Le cabinet constitue une documentation relative aux procédures du cabinet et désigne la ou les personnes responsables de sa mise à jour.
* Il s’assure de la mise à jour effective de cette documentation et de son approbation par la direction.
* En cas de documentation numérique, le cabinet met en place une gestion des accès pour définir les personnes habilitées à apporter des modifications et effectuer des actualisations.
* Le cabinet s’assure de la diffusion de la documentation des procédures du cabinet et de ses actualisations à l’ensemble des salariés.
* Il veille enfin à ce que les nouveaux collaborateurs prennent connaissance de cette documentation dès leur entrée en fonction.

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Spécifiques à chaque cabinet
 |

## FICHE E2 : DOCUMENTATION / Conservation des manquements à la réglementation et rapport annuel

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 5° du code de commerce***Chaque structure d'exercice du commissariat aux comptes doit satisfaire aux exigences suivantes :**(…)**« 5° Conserver pendant une durée d'au moins six ans une mention de tous les manquements à la réglementation applicable à la profession, à l'exception des manquements mineurs, et de leurs conséquences ainsi que des mesures prises pour y remédier. Ces mesures font l'objet d'un rapport annuel communiqué aux personnes appropriées au sein de la structure. Lorsque le commissaire aux comptes demande conseil à des tiers, il conserve une copie de cette demande et de la réponse obtenue ; »* |

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **CONSERVATION DES MANQUEMENTS A LA REGLEMENTATION ET RAPPORT ANNUEL** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Mise en place d’une procédure de conservation de tous les manquements, hors manquements mineurs, signalés par le contrôle qualité interne, externe ou encore issus des signalements des salariés ou de tiers
* Recensement des manquements par une personne dédiée (ex : responsable du contrôle qualité interne ou responsable du suivi des manquements)
* Rédaction d’un rapport annuel sur les mesures prises pour y remédier
* Communication du rapport à la gouvernance du cabinet
* Conservation des manquements, de leurs conséquences et des mesures prises pendant une durée d’au moins 6 ans
 | XXXXX | XXXXX | XXXXX |

***Commentaires***

* Conservation des manquements majeurs à la règlementation (cas de non-conformité et de non-respect de la réglementation applicable à la profession ainsi qu’au règlement européen) pendant au moins 6 ans ;
* Plusieurs sources possibles : contrôle qualité externe, interne, signalement des salariés, signalement de tiers, réclamations de clients … ;
* En l’absence de définition, dans les textes, de la qualification du manquement (majeur / mineur), celle-ci relève du jugement professionnel (importance relative, fréquence …).

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Recensement des manquements
 |

## FICHE E3 : DOCUMENTATION / Conservation des réclamations écrites

***Rappel des dispositions réglementaires du code de commerce***

|  |
| --- |
| **Article R.822-33, 6° du code de commerce***Chaque structure d'exercice du commissariat aux comptes doit satisfaire aux exigences suivantes :**(…)**« 6° Conserver toute réclamation écrite portant sur la réalisation d'une mission de certification des comptes pendant un délai de six ans. »* |

***Modalités d’application***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **CONSERVATION DES RECLAMATIONS ECRITES** | **Exercice individuel** | **Exercice collectif sans EIP** |
| ***Sans collaborateur « audit »***  | ***Avec collaborateurs « audit »***  |
| * Tenue, par le responsable du contrôle de qualité interne ou le responsable du cabinet, d’un dossier dédié aux réclamations écrites reçues des tiers, quels qu’ils soient, relatives à la réalisation de la mission de certification
* Conservation du dossier pendant 6 ans
 | XX | XX | XX |

***Commentaires***

* Il s’agit des réclamations écrites, quel que soit le support (papier, mail, …), à destination de la direction du cabinet et/ou du signataire ;
* Le dossier peut utilement comporter les réponses apportées par le cabinet aux réclamations écrites ;
* Pas de notion de « seuil de signification ».

|  |
| --- |
| **Proposition d’outils*** Recensement des réclamations
 |

# ANNEXE : LISTE DES OUTILS

**A. PRINCIPES**

* Déclarations d’indépendance
* Tableaux des situations à risque
* Questionnaire d’acceptation d’un nouveau mandat
* Liste des services interdits
* Questionnaire d’appartenance à un réseau

**B. MOYENS NECESSAIRES**

* Organigramme
* Formations internes
* Plan de formation budgété
* Suivi de formations CAC
* Suivi de formations collaborateurs
* Tableau de suivi de formations
* Évaluation annuelle
* Évaluation des risques informatiques
* Trame de charte informatique
* Fiche pratique CNCC - Contrat de service d’hébergement informatique
* Fiche pratique CNCC - Typologie de services d’hébergement informatique

**C. EXECUTION DES MISSIONS ET ORGANISATION DES DOSSIERS**

* Pack PE, Pack PA, Pack Ambassadeur
* Dossier de travail CNCC (sous format papier ou électronique)
* Fiche pratique CNCC - Dématérialisation du dossier de travail
* Plan de contrat type : recours à un collaborateur externe

**D. CONTRÔLE DE QUALITE INTERNE**

* Questionnaires de contrôle qualité interne
* Fiche incidents
* Signalement des manquements

**E. DOCUMENTATION**

* Recensement des manquements
* Recensement des réclamations
1. Article 3 de la directive 2013/34/UE « Catégories d’entreprises et de groupes » :

« (…) 2. Une petite entreprise est une entreprise qui, à la date de clôture du bilan, ne dépasse pas les limites chiffrées d'au moins deux des trois critères suivants :

a) total du bilan : 4 000 000 EUR ;

b) chiffre d'affaires net : 8 000 000 EUR ;

c) nombre moyen de salariés au cours de l'exercice : 50. » [↑](#footnote-ref-2)
2. cf. code de déontologie publié par la CNCC permettant d’identifier les modifications introduites par le décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 : [www.cncc.fr](http://www.cncc.fr) / espace documentaire SIDONI /Documentation / Les Fondamentaux / Code de déontologie. [↑](#footnote-ref-3)
3. L’arrêté ministériel fixant le plafond de la valeur des cadeaux et faveurs est en attente de publication à ce jour. [↑](#footnote-ref-4)