
AUDIT CONJOINT

**3e Congrès de la CAFR
BUCAREST**

3 et 4 novembre 2011

par Brigitte GUILLEBERT

et Janin AUDAS

Commissaires aux comptes

AUDIT CONJOINT

Sommaire

- 1. Livre vert de l'UE de 2010 sur l'audit**
- 2. Audit conjoint en France**
- 3. Avantages de l'audit conjoint**
- 4. Critiques contre l'audit conjoint**
- 5. Dispositif normatif français de l'audit conjoint**
- 6. Application de la norme « audit conjoint » NEP100**
- 7. Autres points d'application pratique**

1 - Livre vert de l'UE de 2010 sur l'audit

Livre Vert de l'UE de 2010 sur l'audit

Des propositions en réponse à différentes préoccupations mondiales :

- Indépendance de l'auditeur
- Déconcentration du marché de l'audit
- Amélioration de la qualité de l'audit

Livre Vert de l'UE de 2010 sur l'audit

Deux modalités différentes

- **Création d'un consortium**

- **firme d'audit importante ou systémique**

- **autre acteur de moindre importance sur le marché de l'audit**

- **Audit conjoint → Co-Commissariat aux comptes**

- **répartition équilibrée de la mission**

Livre Vert de l'UE de 2010 sur l'audit

Résumé des réponses reçues :

- **Avis partagés selon les qualité des répondants**
- **Peur du coût supplémentaire et des difficultés d'organisation**
 - à réserver aux entités cotées
 - à laisser en option
 - à condition que les avantages soient supérieurs aux coûts
- **Accord si l'audit conjoint est équilibré et bien encadré**
- **Questions de la responsabilité et des divergences d'opinion éventuelles à résoudre**

2 - Audit conjoint en France

Historique de l'audit conjoint

- **Loi de 1966 sur les sociétés commerciales**
 - volonté du législateur de renforcer la crédibilité de l'information financière et comptable
 - appliqué tout d'abord aux sociétés anonymes dont le capital dépassait 5.000.000 F (760.000 €) et aux sociétés faisant appel public à l'épargne
- **Champ d'application modifié par la loi de 1984 pour concerner toutes les sociétés établissant des comptes consolidés**
- **Réaffirmé par la loi de sécurité financière du 1er août 2003 qui a modifié le code de commerce**

Dispositions du code de commerce spécifiques à l'audit conjoint

- **Les sociétés astreintes à publier des comptes consolidés sont tenues de désigner au moins deux auditeurs (article L.823-2)**
- **Les auditeurs se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et modalités d'établissement des comptes (article L.823-15)**
- **Une norme d'exercice professionnel détermine les principes de répartition des diligences à mettre en œuvre par chacun des auditeurs pour l'accomplissement de leur mission (article L.823-15)**
- **Il n'y a pas de secret professionnel entre les co-auditeurs (art. L.822-15 alinéa 2)**

Dispositions du code monétaire et financier spécifiques à l'audit conjoint

- **Contrôle exercé dans chaque établissement de crédit par au moins 2 auditeurs**
- **Désignation par l'établissement de crédit après avis de l'Autorité de Contrôle Prudentiel (régulateur en matière d'établissements de crédit)**
- **Les auditeurs ne doivent pas représenter ou appartenir à des cabinets ayant entre eux des liens de nature juridique, professionnelle, de capital ou organisationnelle**

Caractéristiques générales des co-auditeurs

- **Ils sont nommés par l'assemblée générale des actionnaires ou par l'organe délibérant de l'entité**
- **L'ensemble des dispositions légales applicables à un auditeur s'applique au collège des auditeurs et notamment**
 - Nomination
 - Responsabilité conjointe et solidaire dans l'émission de l'opinion
 - Publication du nom des auditeurs légaux au registre du commerce (pour les sociétés commerciales)

3 - Avantages de l'audit conjoint

Raisons ayant conduit à l'audit conjoint en France

- **Du point de vue de la place financière**
 - Existence d'un double regard
 - ✓ Double analyse critique du traitement des principales opérations et options retenues pour l'arrêté des comptes
 - ✓ Rotation en cours de mandat de la répartition des travaux

Raisons ayant conduit à l'audit conjoint en France

- **Du point de vue de la place financière (*suite*)**
 - Gestion de la rotation des auditeurs dans un cadre sécurisé
 - ✓ maintien de la connaissance du dossier
 - Renforcement de la perception d'indépendance

Raisons ayant conduit à l'audit conjoint en France

● Du point de vue du client

■ Pluralité des points de vue

- ✓ réflexion approfondie préalable
- ✓ discussion entre professionnels

■ Complémentarité/pluralité des expertises

- ✓ échange d'expériences,
- ✓ compétences différentes

Raisons ayant conduit à l'audit conjoint en France

● Du point de vue du client (*suite*)

- Stimulation entre les deux firmes d'audit → réactivité accrue
- Moindre dépendance à l'égard d'une firme d'audit
- Disponibilité des interlocuteurs

Raisons ayant conduit à l'audit conjoint en France

- **Du point de vue des professionnels concernés**
 - Position renforcée en cas de désaccord avec le client
 - Contribution à l'amélioration de la compétence au contact d'autres professionnels

4 – Critiques contre l’audit conjoint

Critiques contre l'audit conjoint

- **Du point de vue de la place financière**
 - Risque d'alignement sur la position la moins rigoureuse

Critiques contre l'audit conjoint

● Du point de vue du client

- Facteur de complexité (pluralité d'interlocuteurs)
 - ✓ Allongement des délais de réactivité

- Facteur d'augmentation des honoraires
 - ✓ Risques de doublon
 - ✓ Certaines phases de la mission sont obligatoirement réalisées par chacun des auditeurs

Critiques contre l'audit conjoint

- **Du point de vue du client (*suite*)**
 - Difficulté d'appréhension du partage des travaux
 - ✓ Lettre de mission
 - ✓ Interlocuteur responsable
 - Gestion des désaccords éventuels entre les deux firmes d'audit

Critiques contre l'audit conjoint

- **Du point de vue des professionnels concernés**
 - Responsabilité solidaire et conjointe
 - Répartition des travaux entre les auditeurs

Critiques contre l'audit conjoint

- **Du point de vue des professionnels concernés**
 - Nécessaire unicité de la démarche à assurer
 - ✓ Problème de l'approche d'audit
 - ✓ Revue réciproque des travaux à organiser
 - Transferts de technologie non toujours souhaités

5 - Dispositif normatif français de l'audit conjoint

- **Le code de déontologie de la profession**
- **La norme d'exercice professionnel**

Code de déontologie de la profession

- **Confraternité (article 8) → loyauté**
- **Prévoit les principes généraux de l'exercice de la mission par plusieurs commissaires aux comptes (article 17)**
 - appartenance à des firmes d'audit distinctes
 - accord entre les auditeurs sur leur contribution respective à la mission
 - communication réciproque des fournitures de prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission

Firmes d'audit distinctes - Réseau

- **Le code de déontologie précise les éléments caractérisant un réseau (article 22)**
 - direction ou coordination communes
 - tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunérations ou de coûts
 - possibilité de commissions en rétribution d'apports d'affaires
 - dénomination ou signe distinctif commun
 - clientèle habituelle commune
 - édition ou usage de documents destinés au public présentant le réseau
 - élaboration ou développement d'outils techniques communs sauf si ces outils communs 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'expérience

- **En cas de doute la firme d'audit concernée saisit pour avis le H3C (organe de supervision de la profession française d'audit)**

6 - Application de la norme « audit conjoint » – NEP 100

La norme « audit conjoint » (NEP – 100)

Sommaire de la NEP-100

1- Introduction

2- Répartition des travaux et examen contradictoire

3- Communication

4- Rapports

5- Différends entre les commissaires aux comptes

6- Désaccords sur le montant des honoraires

NEP-100 : Introduction

- **Précise que les commissaires aux comptes constituent l'organe de contrôle des comptes**
- **Rappelle le contenu de l'article L.823-15 du code de commerce**
- **Définit les principes qui régissent l'exercice conjoint de l'audit des comptes**

NEP – 100 : Répartition des travaux et examen contradictoire

Certains travaux sont à accomplir obligatoirement par tous les membres du collège des auditeurs :

- **Prise de connaissance de l'entité**
- **Evaluation du risque d'anomalies significatives**
- **Détermination du ou des seuils de signification**

NEP-100 : Répartition des travaux et examen contradictoire

De manière concertée les auditeurs définissent :

- **Le plan de mission et le programme de travail**
- **Les procédures d'audit à mettre en œuvre**
- **La répartition de la réalisation des travaux d'audit**

NEP-100 : Répartition des travaux et examen contradictoire

La répartition entre les auditeurs des travaux à mettre en œuvre est équilibrée et effectuée sur la base de critères :

- quantitatifs : volume horaire affecté à un auditeur ne doit pas être disproportionné**
- qualitatifs : tels que l'expérience ou la compétence des membres des équipes d'audit**

Cette répartition est modifiée pour tout ou partie au cours du mandat de 6 ans de façon concertée

NEP-100 : Répartition des travaux et examen contradictoire

Chaque auditeur :

- **procède à la revue des travaux réalisés par les autres auditeurs**
- **documente les éléments issus de cette revue afin d'étayer l'opinion émise**
- **détermine s'il convient de réaliser des travaux d'audit supplémentaires**

NEP-100 : Répartition des travaux et examen contradictoire

En fin de mission sur les comptes, chaque auditeur :

- **met en œuvre des procédures analytiques permettant la revue de cohérence d'ensemble des comptes**
- **vérifie la sincérité des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents mis à la disposition des actionnaires**

NEP-100 :Communication

Tous les auditeurs communiquent de façon concertée avec les organes de gouvernance de l'entité

NEP-100 : Rapports

Les auditeurs co-signent le même rapport (un seul rapport)

**Lorsqu'il y a des opinions divergentes elles sont
mentionnées dans le même rapport**

NEP-100 : Différends entre co-auditeurs

Les auditeurs appliquent les principes de confraternité du code de déontologie de la profession (art. 8) :

« Ils s'efforcent de résoudre leurs conflits à l'amiable ; si nécessaire, ils demandent la conciliation du président de leur institution régionale ».

7 - Autres points d'application pratique de l'audit conjoint

7 – Autres points d’application pratique de l’audit conjoint

Sommaire

- **Désaccord sur le montant des honoraires**
- **Missions des auditeurs**
- **Autres missions légales**
- **Missions contractuelles / « DDL »**
- **Acceptation et maintien de la mission**
- **Principes généraux de la mission de certification par plusieurs auditeurs**

7 – Autres points d'application pratique de l'audit conjoint

Sommaire (*suite*)

- Répartition des travaux d'audit et de vérification
- Documentation des travaux d'audit
- Appels d'offre
- Termes et conditions de la mission
- Documentation des travaux
- Prise en compte des textes légaux et réglementaires

Désaccords sur le montant des honoraires

Les désaccords sur les honoraires entre auditeurs et dirigeants sont soumis pour conciliation au président de l'institution (article R.823-18 du code de commerce)

Missions des auditeurs

- **Mission de certification des comptes**
- **Autres missions légales ou réglementaires**
- **Missions contractuelles (DDL)**
- **Missions interdites**

Autres missions légales

● Interventions conjointes obligatoires

- Interventions fondées sur un texte légal ou réglementaire
- Toute intervention effectuée à la demande de l'entité lorsque la mission en résultant conduit à l'établissement d'un rapport ou d'une attestation faisant référence aux normes comptables et professionnelles applicables en France (ou dans le pays considéré)

Missions contractuelles « Diligences directement liées à la mission de certification » (DDL)

- **Intervention de l'auditeur est facultative**
- **Interventions possibles d'un seul auditeur**
 - Attestations
 - Procédures convenues
 - Diligences d'acquisition
 - Diligences de cession
 - Consultations
 - Consultations sur le contrôle interne

Missions contractuelles « Diligences directement liées à la mission de certification » (DDL) *(suite)*

- **L'auditeur doit :**

- informer les autres auditeurs de la nature et de l'objet de l'intervention pour laquelle il est sollicité
- leur communiquer copie de son rapport ou de son attestation

Acceptation et maintien de la mission

- **Chacun des auditeurs examine périodiquement l'absence de situation de nature à pouvoir remettre en cause le maintien de sa mission**
 - indépendance
 - compétences et moyens disponibles, et notamment complémentarité au niveau de l'ensemble des auditeurs, par rapport aux exigences techniques et matérielles propres aux activités et opérations de l'entité concernée
- **Si remise en cause du maintien de la mission ⇒ information des autres auditeurs**

Principes généraux de la mission de certification par plusieurs auditeurs

- **Coordination et échange d'informations entre les auditeurs :**
 - relations étroites tout au long de la mission
 - information nécessaire de toutes modifications apportées au plan de mission ou au programme de travail

Répartition des travaux d'audit et de vérification

- **Répartition équilibrée des travaux**

- Impossibilité de délégation intégrale des contrôles
- Réalisation par chacun des auditeurs d'une partie significative des travaux de contrôle
- Participation effective aux travaux de contrôle de chacun des auditeurs
 - ✓ budget d'heures alloué à chacun
 - ✓ temps effectivement consacré aux différents travaux tel qu'il est consigné dans la documentation des travaux effectués

Documentation des travaux

- **Chaque auditeur consigne dans ses dossiers de travail les éléments permettant d'étayer ses conclusions et de justifier que la mission a été effectuée selon les normes professionnelles**
 - documentation suffisante de la revue réciproque des travaux
 - documentation dans les dossiers de travail des raisonnements et appréciations de l'auditeur et portant sur les aspects de la mission ayant nécessité l'exercice d'un jugement professionnel

Appels d'offres

- **Chacun doit répondre pour l'ensemble de la mission**
 - Chacun doit avoir les compétences requises
 - Chacun doit avoir les moyens humains nécessaires
- **En cas de succès procédure d'acceptation de la mission**
 - Vérification que le budget est suffisant
 - Vérification de l'indépendance

L'audit conjoint

Brigitte GUILLEBERT et Janin AUDAS

vous remerciant de votre attention