



Le manuel des procédures du commissaire aux comptes

Brigitte Guillebert, diplômée d'expertise comptable, commissaire aux comptes, associée 01 Audit Assistance (CQFD-Audit)

1	Le manuel des procédures : pourquoi, comment ?	29
2	Manuel des procédures : dispositions relatives au cabinet	34
3	Dispositions relatives à la mise en œuvre de la mission de certification des comptes	48
4	Missions particulières lors du contrôle légal	62
5	Dispositions relatives à la mise en œuvre des DDL	65
6	Dispositions spécifiques aux mandats EIP	67
7	Démission et fin de mandat	70
8	Annexes du manuel	71



Si le manuel des procédures répond à une obligation réglementaire, il constitue également un atout indéniable pour une gestion performante du cabinet.

Tout cabinet de commissariat aux comptes doit gérer la qualité de ce qu'il produit, à savoir : ses travaux, ses rapports ; ce qui signifie avoir en permanence une organisation qui lui permette de répondre à ses normes professionnelles et de rendre le service que ses clients sont en droit

d'attendre. Une politique de la qualité passe donc par la définition de procédures internes à regrouper dans un manuel à l'usage de toutes les parties prenantes.

Ce dossier du mois, consacré au manuel des procédures du commissaire aux comptes répertorie de manière structurée les éléments à faire figurer dans ce manuel. Ainsi, sont présentées les procédures relatives au cabinet telles que celles liées à son organisation et à sa gestion administrative. Quant aux procédures relatives à la mise en œuvre de la mission de certification des comptes, elles font l'objet d'un développement détaillé. Signalons que les diligences particulières réalisées dans le cadre du contrôle légal (lutte antiblanchiment, procédure d'alerte et révélation des faits délictueux) sont traitées dans une fiche à part. En revanche, les interventions ponctuelles du commissaire aux comptes réalisées dans un cadre légal ou réglementaire (opérations sur capital, apports, fusions...) ne sont pas abordées dans ce dossier mais devront, le cas échéant, être traitées dans le manuel des procédures.

Les diligences directement liées aux missions n'étant pas de nature légale mais contractuelle, elles font l'objet d'une fiche distincte (fiche 5). Les procédures spécifiques liées à la détention de mandats d'intérêt public sont également traitées de façon autonome (fiche 6).

Par ailleurs, la fin de mandat, qu'elle soit issue d'une démission ou d'un non-renouvellement de ce dernier, est traitée dans une fiche spécifique (fiche 7).

En dernier lieu, un tableau récapitulatif des documents pouvant être annexés au manuel clôture ce dossier.



1 Le manuel des procédures : pourquoi, comment ?

Si le manuel des procédures répond à une obligation réglementaire et constitue un élément incontournable dans la procédure de contrôle « qualité », il revêt également une utilité indéniable pour la gestion efficace du cabinet.

RAPPEL DU CONTEXTE

Le manuel des procédures, une nécessité réglementaire

Afin de répondre aux dispositions de l'article 15 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, toute structure d'exercice professionnel, qu'elle soit en nom propre ou sous forme de société, doit définir ses modalités d'organisation et de fonctionnement. Celles-ci doivent permettre au commissaire aux comptes d'être en conformité avec les exigences légales et réglementaires. Elles visent également à assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de sa mission. L'établissement d'un manuel des procédures par tout cabinet de commissariat aux comptes entre donc dans ce cadre.

Le manuel des procédures, un moyen pour répondre aux contrôles périodiques

Dans le cadre du contrôle périodique de l'activité professionnelle du cabinet mis en œuvre en application des articles L. 821-7 et L. 821-9 du code de commerce, le manuel des procédures revêt un caractère prépondérant. Ainsi, le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) a fixé les priorités des contrôles qui s'effectuent selon une approche de « contrôle global » et qui se déclinent en trois temps (H3C, décision 2009-02 relative à l'organisation des contrôles périodiques, partie A, point 5 « Principes communs applicables à l'ensemble du système des contrôles périodiques ») :

- attester de l'existence, au sein d'un cabinet, d'une organisation et de procédures visant à garantir la qualité et l'indépendance du contrôle légal des comptes ;
- vérifier la correcte exécution de la mission légale par les signataires sur une sélection de mandats ;
- s'assurer, sur cette même sélection, de l'effectivité et de l'efficacité des procédures.

Dans cette décision, il est par ailleurs précisé que :

- l'appréciation de l'efficacité de l'organisation et des procédures mises en place par un cabinet tient compte de sa taille et des secteurs d'activité dans lesquels il intervient ;
- la vérification de la correcte application des procédures des cabinets est effectuée en lien et cohérence avec l'analyse de ces procédures. Elle porte au moins sur le respect, par le cabinet, des règles relatives à l'indépendance et à la déontologie du commissaire aux comptes, des procédures internes destinées à garantir la qualité de l'audit ainsi que des normes d'exercice professionnel.



En ce qui concerne son champ d'application, le H3C, dans cette même décision, a donné la définition suivante du « cabinet » : un cabinet s'entend d'un ensemble de structures d'exercice du commissariat aux comptes inscrites et titulaires de mandats de commissariat aux comptes qui partagent des procédures communes. Une structure d'exercice du commissariat aux comptes peut être une personne physique exerçant seule, ou une personne morale dans laquelle exercent une ou plusieurs personnes physiques.

LE MANUEL, UN APPORT POUR LA GESTION DU CABINET

La rédaction du manuel ne doit pas être envisagée sous l'angle de la simple obligation mais, au contraire, sous l'angle de son utilité pour le cabinet. Son rédacteur doit donc chercher, tout en s'assurant qu'il couvre les différents domaines que l'on peut qualifier d'indispensables, à définir des modalités adaptées à son cabinet et en accord avec sa pratique. Cet exercice peut, bien entendu, l'amener à modifier certaines de ses procédures si le fait de les écrire le conduit à considérer qu'elles ne répondent pas totalement aux obligations prévues en la matière.

Ce manuel est également un avantage pour la gestion du cabinet :

- ▶ *il fixe la règle du jeu* et permet de la faire connaître à tous les associés et collaborateurs, actuels et futurs. Des règles claires et affichées permettront d'homogénéiser des pratiques qui, notamment lorsque le cabinet s'est construit par croissance externe, peuvent présenter des divergences entre elles, même si elles sont toutes en accord avec les textes. Les collaborateurs amenés à travailler avec différents associés signataires pourront toujours travailler de la même façon et ainsi gagneront en efficacité. Le transfert de dossiers entre équipes sera plus aisé et les nouveaux collaborateurs seront tout de suite plus facilement intégrés ;
- ▶ *il facilite le contrôle de qualité interne ou la mise en œuvre d'une revue indépendante*, le cas échéant ;
- ▶ *enfin, pour les associés signataires, à qui revient la responsabilité finale et collective de la définition des procédures, ce sera l'occasion d'une discussion sur les modes opératoires de chacun* avec la nécessité d'aboutir à un consensus et donc à des processus uniques. Il faut en effet rappeler que lorsque les mandats sont au nom d'une personne morale, c'est elle qui se trouve responsable de la bonne exécution des missions et qu'en conséquence il est important que les mêmes procédures soient suivies par tous les signataires habilités à la représenter.

RESPONSABILITÉ DE L'ÉTABLISSEMENT DU MANUEL ET DE SA MISE À JOUR

Nommer un responsable pour effectuer un état des lieux

La rédaction du manuel va être l'occasion de « faire l'inventaire » de ce qui existe au sein du cabinet et d'y porter un regard critique. En effet, tout cabinet a des modalités d'organisation et de fonctionnement et donc des procédures, même si elles ressortent de la tradition orale. Un travail en commun des associés sur ce sujet peut être un moyen de



fédérer le cabinet en permettant une adhésion de chacun aux procédures communes qui auront été définies et arrêtées à l'issue d'un travail collectif.

Cependant, afin que ce travail puisse aboutir, il est souhaitable de désigner un responsable qui pourra faire des propositions et qui ensuite sera chargé de la mise à jour du manuel. En effet, ce travail peut représenter un certain investissement, particulièrement lorsque l'on part d'une feuille blanche avec, comme seul guide, un plan type.

Nécessité d'une mise à jour régulière par le responsable

Un manuel de procédures, tout comme un dossier permanent dans une mission de commissariat aux comptes, est un document vivant qui doit rester d'actualité. C'est donc un rôle important de prendre en charge la rédaction d'un tel manuel et par la suite d'en assurer sa mise à jour. Ainsi, pourra être choisi un associé intéressé par les aspects normatifs et qui accepte de réaliser une certaine veille sur les différents textes pouvant venir modifier ou préciser la pratique professionnelle, qu'il s'agisse de textes déontologiques, d'avis du H3C, de positions prises par les régulateurs, de nouvelles normes professionnelles ou encore d'évolutions dans la doctrine professionnelle.

EN PRATIQUE Les différentes mises à jour devront être clairement identifiées et datées sachant qu'il est indispensable de garder trace des versions successives afin de pouvoir s'y référer autant que de besoin, dans le cadre d'un contrôle qualité par exemple. Ce principe vaut d'ailleurs pour tout document à caractère normatif. En effet en matière de contrôle, il faut pouvoir retrouver le référentiel en vigueur au moment où la mission a été réalisée.

PROPOSITION D'UNE MÉTHODOLOGIE

Étape préalable : organiser le projet

En premier lieu, il faut désigner un responsable de l'établissement du manuel, à charge pour lui de s'entourer d'une équipe de collaborateurs confirmés pour l'aider dans cette tâche. Les moyens à mettre en œuvre dépendront de la taille et de l'histoire du cabinet. Dans tous les cas il faut que la ou les personnes impliquées dans ce travail puissent dégager le temps nécessaire.

Il faut donc choisir une période propice pour mener l'ensemble des travaux nécessaires jusqu'à leur terme et ne pas attendre de recevoir un avis de contrôle pour engager le processus.

Il peut être intéressant, en particulier pour les cabinets plus importants, ou ceux qui se sont construits par des regroupements successifs de différentes structures implantées sur plusieurs sites avec des implications différentes dans le commissariat aux comptes, de s'adjoindre les services d'un prestataire externe au cabinet. Ce prestataire pourra, de par son expérience en la matière, aider le cabinet dans ses différents travaux préparatoires, ses travaux d'analyse et ses premiers travaux de rédaction, étant rappelé que l'arrêté des procédures ne peut être que du ressort des associés du cabinet lui-même qui s'assureront notamment de leur faisabilité effective.

Une méthodologie de travail sera définie ainsi qu'un calendrier à respecter dans lequel s'inscriront différents points d'étape permettant de valider les procédures déjà écrites et d'obtenir l'accord des associés sur leur contenu.



Le recensement des différents documents existants

Ces préliminaires étant réalisés, il convient de lister les diverses procédures liées à la gestion du cabinet et aux missions qui figureront dans le manuel et de se référer à l'article 15 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes et aux questionnaires du contrôle de qualité institutionnel.

Textes « officiels » de référence – Les documents suivants pourront notamment être recensés :

- code de déontologie de la profession, article 15 précité ;
- questionnaires de contrôle qualité disponibles sur le portail « pro » de la CNCC à la rubrique « gestion du cabinet », particulièrement le questionnaire d'informations préalables (QIP) que tout commissaire aux comptes doit remplir lorsqu'il est avisé que son activité va être contrôlée et le questionnaire de diagnostic des procédures utilisé par les contrôleurs pour apprécier la pertinence des procédures en place.

Recensement de la documentation interne – Dans un deuxième temps, les textes existant dans le cabinet seront recensés. Si rien n'est écrit, il conviendra d'interroger les différents responsables identifiés pour savoir ce qui se fait exactement au titre des processus existants et en connaître les exceptions éventuelles. Les différents exemples ou modèles de documents utilisés à l'intérieur du cabinet seront collationnés. Il peut s'agir de documents papier, mais également de documents ou d'outils électroniques.

Cette phase de recensement, au-delà d'une connaissance précise de l'existant, permet d'entamer un dialogue avec les personnes concernées et de procéder à une première évaluation. Dans le cas où plusieurs procédures existeraient sur un même sujet, les raisons pouvant justifier leur coexistence devront être connues et analysées. En effet il est possible, notamment dans certains secteurs particuliers, que des procédures dites « générales » fassent l'objet d'une adaptation. Si tel est le cas, le manuel des procédures devra le prévoir.

Il convient également de déterminer ce qui est du ressort du manuel qui, aux mises à jour près, a un caractère relativement pérenne, des autres éléments susceptibles d'être modifiés et qui, pour cette raison, ne seront pas intégrés au manuel lui-même mais mis en annexe. Par ailleurs le report en annexe des textes de toute nature à connaître dans le cadre de l'exercice du commissariat aux comptes, des outils, questionnaires ou autres documents utilisés allège d'autant le manuel proprement dit.

Approbation du manuel

Ce manuel, une fois terminé, est un document structurant du cabinet. Aussi, il est souhaitable qu'il suive une procédure d'approbation en accord avec les principes de gouvernance du cabinet.

► *Des règles de mise à jour*, qui elles-mêmes font partie des procédures du cabinet, sont à établir, sachant que toute mise à jour devra être matérialisée, datée et devra en outre préciser, le cas échéant, une date d'entrée en vigueur qui pourra être immédiate ou différée. Cependant lorsqu'une date d'entrée en vigueur immédiate est retenue, il faut s'assurer que l'information nécessaire sera donnée à tous les membres du cabinet en temps utile afin que la nouvelle procédure puisse être effectivement opérationnelle.

Les processus de mises à jour et d'approbation de ces mises à jour peuvent être différents selon que l'on traite du manuel proprement dit ou de ses annexes. Ainsi, toute mise à jour



du manuel devrait en principe être approuvée dans les mêmes conditions que le manuel d'origine alors que la mise à jour des annexes pourrait être soumise à une procédure spécifique d'approbation. La procédure d'approbation des modifications pourra toutefois prévoir une dérogation pour les simples adaptations du manuel aux évolutions législatives, réglementaires ou normatives.

► *Une vérification périodique*, le plus souvent annuelle, de l'ensemble du manuel est nécessaire afin de s'assurer que son contenu est toujours d'actualité. Il convient également de déterminer la nature des événements devant conduire à une mise à jour partielle sur un aspect donné. Il peut en être ainsi de la parution d'un nouveau texte d'application immédiate.

MODALITÉS DE DIFFUSION INTERNE

Le manuel de procédures doit être connu de toutes les personnes intervenant sur des missions de commissariat aux comptes, mais également du personnel administratif du cabinet pour les parties le concernant. Il doit donc être diffusé à tous et se substituer, dès sa parution, aux autres documents qui pouvaient en tenir lieu, afin d'éviter toute confusion. La plupart du temps, on le trouvera sur l'intranet du cabinet, en mode protégé, accessible à tous les collaborateurs mais aussi en version papier. Lors de sa première mise en place, une action d'information destinée à tous les collaborateurs sera nécessaire. Cela pourra être l'occasion de faire le point sur la vie du cabinet et de montrer l'utilité du manuel au-delà de la contrainte apparente liée au mot « procédure ».

Toute mise à jour ultérieure devra être largement diffusée et accompagnée des explications nécessaires.

Ce manuel sera remis à tout nouveau collaborateur quel que soit son grade et pourra être la base d'une formation spécifique. Dans la mesure où la version électronique est privilégiée, l'endroit où il peut être consulté sera indiqué à tout nouveau collaborateur.

Pour en faciliter l'application, on précisera à qui s'adresse en priorité chacune des rubriques du manuel.

MANUEL DE PROCÉDURES ET CONTRÔLE QUALITÉ EXTERNE

Le manuel de procédures, ainsi que rappelé au début de ce dossier, est le premier élément à être analysé par les contrôleurs « qualité » externes. Il facilite leur prise de connaissance du cabinet. C'est un gain de temps pour les responsables du cabinet dans l'explication de son mode de fonctionnement : les contrôleurs pourront trouver facilement les différentes informations recherchées.

Par ailleurs, le cabinet contrôlé doit pouvoir fournir la version du manuel utilisée lors de la réalisation des mandats sélectionnés pour la mise en œuvre du contrôle de qualité, puisqu'un des volets de ce contrôle est de vérifier l'application correcte des procédures du cabinet à ces mandats. Si des évolutions ont depuis été apportées aux procédures du cabinet elles seront bien entendu indiquées aux contrôleurs.



2 Manuel des procédures : dispositions relatives au cabinet

Après une présentation générale du cabinet, le manuel décrira les procédures liées aux ressources humaines (politique en matière de recrutement, de formation, d'allocation des collaborateurs) et exposera les outils disponibles. En outre, au regard de la déontologie du commissaire aux comptes, l'attestation d'indépendance et les règles de confidentialité feront l'objet de développements particuliers.

PRÉAMBULE DU MANUEL

Structure à suivre

Tout d'abord, un paragraphe introductif rappellera le contexte dans lequel est établi ce manuel en faisant référence à l'article 15 du code de déontologie de la profession.

Afin d'éviter toute confusion et donc de faciliter l'appréhension de ces procédures par les personnes concernées, il est préférable, pour les cabinets exerçant les activités d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, de rédiger un manuel de procédures pour chaque activité, même si certains points, liés notamment à la présentation du cabinet, peuvent être communs.

Dans la mesure où le manuel couvrirait l'ensemble des activités du cabinet, il conviendrait de rappeler, dans un paragraphe distinct, les règles spécifiques applicables en matière d'expertise comptable.

Par ailleurs, si plusieurs personnes morales sont membres d'un même cabinet, au sens de la décision du H3C (voir partie 1 du dossier), les structures en cause peuvent utiliser effectivement les mêmes procédures ou bien seulement un socle commun avec des adaptations pour certaines structures, sans pour autant remettre en cause les fondamentaux des procédures « de base ». Dans cette hypothèse, des parties spécifiques seront créées dans le manuel ou bien chaque structure établira son propre manuel en rappelant en préambule son appartenance au cabinet (au sens de la décision du H3C) et en précisant à chaque fois que nécessaire ce qui ressort des procédures communes et ce qui correspond à une adaptation liée aux particularités de la structure concernée.

REMARQUE Une telle pratique peut toutefois compliquer les mises à jour. Il est possible également d'envisager de scinder le manuel en deux parties distinctes : l'une traitant des procédures communes et l'autre des procédures particulières.

Si le manuel traite de l'ensemble des activités du cabinet, le plan devra prévoir de les aborder de manière séparée. Les aspects « gestion des missions » seront facilement identifiés mais la question peut se poser pour d'autres rubriques telles que la planification du cabinet, la gestion du personnel ou encore la facturation.



Contenu

Le préambule précisera des éléments matériels tels que le plan retenu, le responsable de l'établissement du manuel, sa date de réalisation et le cas échéant, sa date d'approbation et d'effet. Sa date de mise à jour et son mode de diffusion (internet, format papier) seront également indiqués.

Par ailleurs, il sera aussi précisé ce que recouvre le manuel et notamment le renvoi, si nécessaire, à d'autres dossiers ou annexes qui reprendraient les outils du cabinet ou les textes fondamentaux à connaître pour l'exercice de la profession.

Dans ce préambule, l'attention sera attirée sur certaines spécificités de l'activité de commissariat aux comptes nécessitant des procédures particulières. Dans ce cas-là, elles seront regroupées dans des parties idoines.

ILLUSTRATION

La certification des comptes des OPCVM avec leur réglementation spécifique, confiée en général à des collaborateurs dédiés, pourra être traitée dans une partie spécifique.

PRÉSENTATION DU CABINET

Périmètre du cabinet

Les « entités » entrant dans le périmètre du cabinet seront identifiées. Elles correspondent aux structures qui détiennent des mandats de commissaire aux comptes et qui partagent des procédures communes pour les gérer. Le plus souvent dans les cabinets dits de proximité, cette notion recouvrira la personne morale ainsi que ses associés qui pourront avoir des mandats en nom personnel en plus de leur qualité de signataire au nom de la personne morale.

Pour renseigner cette rubrique, il est judicieux de reprendre les informations également demandées dans le questionnaire d'informations préalables (QIP) utilisé dans le cadre d'un contrôle de qualité périodique (c. com. art. L. 821-7). En effet, intégrer ces éléments dans le manuel de procédures permet de gagner du temps lorsqu'il s'agit de préparer le contrôle de qualité professionnel.

Pour les personnes morales pouvant constituer le cabinet les informations suivantes seront mentionnées :

Informations à fournir pour les personnes morales	
Dénomination sociale	Forme juridique
Adresse du siège social	Coordonnées téléphoniques
Adresse du site internet, le cas échéant	CRCC d'appartenance, numéro et date d'inscription
Nom de l'autorité étrangère auprès de laquelle l'entité peut également être inscrite, numéro d'agrément attribué et nom du pays concerné	Activités exercées
Implantations géographiques et spécialisation éventuelle de chacune de ces implantations	Coordonnées de ces implantations et nom de leur(s) responsable(s)



Les liens juridiques entre les différentes structures seront indiqués. Un organigramme illustrera cette présentation.

Pour les associés, qu'ils détiennent des mandats en nom propre ou qu'ils soient signataires au nom de la personne morale, seront renseignés les éléments suivants.

Informations à fournir pour les associés	
CRCC d'appartenance, numéro et date d'inscription	Liste des entités dans lesquelles l'associé signe des mandats
Adresse professionnelle, si différente de celle du siège social de la personne morale	Nom de l'autorité étrangère auprès de laquelle le commissaire aux comptes peut également être inscrit, le numéro d'agrément attribué et le nom du pays concerné.
Pourcentage du capital et des droits de vote détenus dans la personne morale et leur qualité (membre des organes de gestion, de direction, d'administration ou de surveillance)	

Vérifications préalables à effectuer sur les membres du cabinet

La mise en forme de l'ensemble de ces informations est l'occasion de vérifier que les données disponibles sur l'annuaire des commissaires aux comptes sont toujours d'actualité, en particulier lorsque des modifications récentes sont intervenues dans les structures. C'est également l'occasion de vérifier que les dispositions légales et réglementaires sont bien appliquées pour chaque personne morale membre du cabinet :

- le siège des sociétés de commissaires aux comptes est fixé dans le ressort de la compagnie régionale qui compte le plus grand nombre d'associés ou d'actionnaires inscrits sur la liste de la cour d'appel (c. com. art. R. 822-73, al. 1) ;
- les trois quarts des droits de vote des sociétés de commissaires aux comptes sont détenus par des commissaires aux comptes ou des sociétés de commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à l'article L. 822-1 ... (c. com. art. L. 822-9, al. 2) ;
- les trois quarts au moins des organes de gestion, de direction, d'administration ou de surveillance doivent être des commissaires aux comptes inscrits sur la liste prévue à l'article L. 822-1 ... (c. com. art. L. 822-9, al. 3) ;
- les fonctions de commissaires aux comptes ne s'exercent qu'au sein d'une seule société de commissaires aux comptes (c. com. art. L. 822-9, al. 4). Toutefois, l'exercice de ces fonctions est possible simultanément au sein d'une société de commissaires aux comptes et d'une autre société de commissaires aux comptes dont la première détient plus de la moitié du capital social ou dans le cas où les associés des deux entités sont communs pour au moins la moitié d'entre eux (c. com. art. L. 822-9, dem. al.).

Sur ce dernier point, notons que les commissaires aux comptes doivent renseigner sur le portail de la CNCC le « module exerçant » où ils font état des structures dans lesquelles ils signent des mandats.

REMARQUE Des dispositions déclaratives spécifiques s'appliquent aux commissaires aux comptes non associés qui sont salariés d'une société de commissaires aux comptes. Pour les cabinets concernés une procédure abordera cette obligation.

Gouvernance et organisation

Le mode de gouvernance du cabinet sera décrit en prenant en considération la structure juridique de la personne morale. Seront précisés pour chaque organe constitué :

- la composition et le mode de désignation de ses membres ;
- les attributions au-delà de celles ressortant strictement des règles juridiques ;
- la fréquence des réunions et le mode de conservation des procès-verbaux des réunions.



Par ailleurs, les attributions plus opérationnelles (finances, ressources humaines...) allouées à chacun des associés, ou techniques liées à la gestion des missions (déontologie, veille technique, contrôle de qualité...) seront indiquées, notamment dans un organigramme.

L'organisation générale du cabinet sera décrite en matière :

- d'effectif global, de sa répartition entre les différentes activités gérées par le cabinet ou en équipes ;
- de services généraux et de leur lien avec les équipes opérationnelles sur les mandats de commissariat aux comptes.

Liens divers avec d'autres entités

► *Sous cette rubrique vont être tout d'abord mentionnées les entités liées aux structures composant le cabinet. Il peut s'agir de structures exerçant des activités réglementées, comme l'expertise comptable, ou des activités non réglementées comme des activités de conseil.*

Pour chaque entité, seront données des informations à caractère général (dénomination sociale, coordonnées...), la nature des activités exercées, des informations sur les dirigeants ainsi que les liens capitalistiques. Ces informations seront complétées par un organigramme.

► *Sous cette rubrique sera également mentionnée l'appartenance à un réseau ou à une association technique, ainsi que, le cas échéant, les éléments retenus pour justifier de l'inexistence d'un réseau. Les implications pour le cabinet de cette (ou ces) appartenance(s) sera(ont) synthétisée(s) ici.*

Dans le cadre de l'appartenance à un réseau, la liste des entités membres du réseau et leurs caractéristiques essentielles seront mentionnées.

ASSOCIÉS

Concernant les associés du cabinet, les points d'attention porteront notamment sur les éléments suivants :

- l'existence ou non d'une charte d'associés (même dans les cabinets ne comportant que peu d'associés, elle a son intérêt, car elle a pour but de fixer les relations entre les associés et de permettre l'exercice professionnel dans un cadre sécurisé) ;
- la politique de rémunération des associés (part fixe, part variable) avec l'indication des critères retenus ;
- les cessions d'actions (ou de parts) entre associés et la façon dont les nouveaux associés peuvent monter au capital ;
- les critères retenus pour associer de nouvelles personnes et les conditions qu'elles doivent remplir ;
- les modalités générales d'affectation des nouveaux mandats (charge de travail, expertise spécifique, ancienneté, expérience...) et les exceptions éventuelles ;
- les mesures mises en place pour assurer, le cas échéant, la rotation des associés sur les mandats concernés ;
- les modalités d'évaluation des associés ;
- les critères et modalités de progression des associés.

Si une charte d'associés existe, elle abordera sans doute les points détaillés ci-dessus qui n'ont cependant aucun caractère d'exhaustivité. Elle pourra être jointe en annexe du manuel.



Si un seul manuel est établi pour tous les destinataires (associés et collaborateurs), cette rubrique pourra être extraite du manuel de procédures et conservée séparément eu égard au caractère confidentiel des informations. Dans cette hypothèse, mention en sera faite dans le manuel général.

REMARQUE Les cabinets soumis à l'obligation de publier un rapport de transparence sont amenés à donner des informations relevant de cette rubrique ainsi que des informations relatives à la gouvernance du cabinet abordées ci-avant.

RESSOURCES HUMAINES

Un cabinet a deux actifs essentiels : son portefeuille de mandats et ses ressources humaines. Or, de la façon dont les collaborateurs seront recrutés, rémunérés, formés et supervisés dépendra en grande partie la qualité des prestations rendues par le cabinet.

Procédure de recrutement

Le mode de recrutement suivi par le cabinet sera plus ou moins complexe en fonction de sa taille. Le recrutement d'un nouveau collaborateur doit répondre à un besoin du cabinet qui s'exprime en fonction du plan de charge prévisionnel de l'année mais également de façon plus prospective en fonction par exemple de la pyramide des âges ou des souhaits de développement de la direction.

La procédure permettant de connaître les besoins sera plus ou moins formalisée en fonction de la taille du cabinet et de la rotation du personnel. Les critères de recrutement du cabinet seront également définis : diplôme ou niveau d'études requis, expérience souhaitée, domaines de spécialisation éventuels, tests de connaissance, personnes responsables des entretiens, nombre d'entretiens requis.

Le contrat de travail

L'exemple d'un contrat de travail type figurera dans les annexes du manuel, certains éléments apparaissant incontournables s'agissant d'un collaborateur devant intégrer une équipe de commissariat aux comptes.

IMPORTANT Le respect des obligations relatives à l'indépendance, aux conflits d'intérêts, à la compétence et à la formation, ainsi qu'en matière de secret professionnel sont des mentions indispensables.

Par ailleurs, il pourra être signalé l'obligation de signer une déclaration d'indépendance, avec les implications que les mandats du cabinet peuvent éventuellement avoir sur la situation personnelle du salarié (détenion d'actions, comptes bancaires...). De même, l'existence éventuelle de déplacements professionnels et, le cas échéant, l'obligation d'assurer son véhicule personnel pour les déplacements seront indiquées.

La façon dont les nouveaux collaborateurs sont intégrés dans le cabinet devra être développée. Il conviendra de préciser les documents qui seront mis à sa disposition (livret d'accueil, manuel de procédures notamment), si une formation particulière aux procédures est prévue ou s'il peut bénéficier d'un accompagnement (système de tutorat, par exemple).

Évaluation périodique

L'évaluation périodique des collaborateurs est souvent peu matérialisée dans les cabinets de petite taille où les associés responsables connaissent bien leurs équipes et où la



communication se fait de façon plus directe. Cependant, matérialiser une évaluation permet à un collaborateur de mieux connaître ses points forts et ses points faibles.

L'évaluation est aussi l'occasion d'un dialogue où le salarié peut faire part de ses souhaits et de sa propre compréhension des objectifs qui lui ont été fixés. Au cours de ce bilan d'évaluation, seront évoquées les actions de formation qui peuvent être proposées au collaborateur. Enfin une évaluation peut permettre de mieux justifier la rémunération qui va lui être allouée. C'est pourquoi, cette phase est annuelle voire biannuelle dans les cabinets petits et moyens, alors qu'elle peut être réalisée à l'issue de chaque mission d'une certaine durée dans des cabinets à effectifs plus nombreux.

EXEMPLE

La procédure utilisée dans le cabinet pourra reprendre les éléments suivants :

- l'établissement ou non d'une auto-évaluation par le collaborateur à partir d'une grille donnée ;
- la réalisation d'un entretien formalisé par un compte-rendu (objectifs atteints, rémunération, évolution de carrière...) ;
- la notation de certains critères tels que l'assiduité, l'intérêt porté aux travaux effectués, la capacité d'analyse, le sens critique, l'aptitude à déléguer, à superviser ou à respecter les consignes données..., ces critères variant avec le niveau et l'expérience du collaborateur concerné ;
- la qualité de la personne habilitée à réaliser l'évaluation ;
- la date, ou la période de l'année, à laquelle les entretiens d'évaluation doivent avoir lieu ;
- la façon dont les différentes évaluations sont synthétisées afin de permettre de comparer les collaborateurs tout en veillant au respect de la réglementation en la matière (discrimination...) et à une certaine équité.

S'ils existent, les documents utilisés pour formaliser ces évaluations seront annexés au manuel.

Politique de rémunération

En fonction de la taille du cabinet et des caractéristiques des collaborateurs, il sera intéressant de formaliser une politique de rémunération afin d'éviter des discussions inutiles ou un sentiment de frustration ou d'inégalité chez certains collaborateurs.

En matière de salaire d'embauche, la règle habituelle est d'avoir une grille en fonction du diplôme obtenu. Il faut ensuite déterminer les critères de progression avec la prise en compte systématique ou non d'une augmentation liée au coût de la vie et l'évolution due au changement de grade. La mise en place de fourchettes de salaires pour une fonction donnée peut être une première réponse à une harmonisation des pratiques.

La politique de rémunération précisera si le salaire se compose d'une partie fixe et d'une partie variable et en définira les modalités de fixation. En revanche, les éléments individuels de rémunération ne seront pas traités dans ce manuel.

Une analyse des départs enregistrés et des raisons données par les intéressés, ou estimées par la direction, peuvent être des éléments à prendre en considération dans la gestion du personnel et entraîner, le cas échéant, des prises de décision. Rappelons qu'une rotation trop importante du personnel peut induire un risque pour le cabinet dans la qualité des missions rendues.



Formation

Les éléments à prendre en considération dans la définition d'une politique de formation sont différents selon qu'il s'agit des commissaires aux comptes ou des collaborateurs. Mais dans tous les cas, il est important d'établir des procédures en matière de formation (détermination des besoins de formation, suivi de la formation réalisée et vérification de son utilité, conservation des supports pédagogiques et accessibilité...).

Formation des commissaires aux comptes – Les commissaires aux comptes inscrits sur la liste (c. com. art. L. 822-1), qu'ils soient associés ou simplement salariés, doivent respecter les dispositions des articles R. 822-61 et A. 822-28-1 et suivants du code de commerce.

LES OBLIGATIONS

Tout commissaire aux comptes a l'obligation de suivre une formation professionnelle et d'en rendre compte à la compagnie régionale dont il est membre. Les formations doivent :

- assurer la mise à jour et le perfectionnement des connaissances et des compétences nécessaires à l'exercice du commissariat aux comptes (c. com. art. A. 822-28-1), en tenant compte notamment des spécificités éventuelles des mandats signés. Par ailleurs, s'agissant d'un principe général, il s'applique tant à la formation dite « libre » qu'à la formation dite « homologuée » ;
- représenter un minimum de 120 heures apprécié sur 3 ans glissants avec un minimum de 20 heures par an (c. com. art. A. 822-28-2) ;
- porter pour 60 heures minimum (sur 3 ans) sur des matières listées à l'article A. 822-28-4 du code de commerce (déontologie, NEP, bonnes pratiques identifiées et doctrine professionnelle, techniques d'audit et d'évaluation du contrôle interne, cadre juridique de la mission, matières comptables, financières, juridiques et fiscales).
- être déclarées sur le portail de la CNCC avant le 31 mars de l'année suivant l'année où la formation a été suivie (c. com. art. A. 822-28-17).

Il convient de rappeler que le non-respect de son obligation de formation par un commissaire aux comptes est passible de sanctions disciplinaires (c. com. art. L. 822-8 et R. 822-32).

Formation des collaborateurs – Il n'y a pas de nombre d'heures défini par la réglementation et la convention collective n'apporte aucune précision sur ce point. Le commissaire aux comptes veille cependant à ce que ses collaborateurs disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches confiées et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié (c. déont. art. 7).

Certains collaborateurs peuvent également accomplir leur stage en vue de l'obtention du diplôme d'expert comptable ou du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes. Ils doivent alors respecter les obligations de formation qui y sont attachées, le cabinet doit les inclure dans leur plan de formation et leur donner la disponibilité nécessaire pour les suivre. Il en va de même pour la rédaction de leurs rapports de stage.

Affectation des collaborateurs

Le manuel de procédures devra préciser les modalités d'affectation des collaborateurs aux différentes missions de commissariat aux comptes du cabinet et si, notamment pour les cabinets d'une certaine taille, les collaborateurs travaillent dans des équipes fixes sous la supervision finale du ou des mêmes signataires ou si, au contraire, une certaine mixité ou



un pool existe. Il sera indiqué qui a la responsabilité, au sein du cabinet, de la gestion du planning et comment sont arbitrés les conflits éventuels.

Les procédures devront prévoir également :

- à partir de quelles informations sont planifiées les missions d'audit (lettres de mission, expérience des missions réalisées l'année précédente, document spécifique faisant état des besoins. Dans ce dernier cas, un exemple de document sera donné en annexe...);
- comment sont matérialisés les besoins en matière de planification ;
- comment sont recherchés les collaborateurs à même d'intervenir sur les dossiers concernés ;
- selon quelle périodicité les ajustements de planning sont envisagés ou réalisés et comment les responsables de dossier sont avertis des difficultés à résoudre.

Recours éventuel à des ressources externes

Les procédures devront préciser les cas de recours à une assistance externe (critères utilisés pour choisir tel intervenant, noms des intervenants les plus régulièrement sollicités et leur domaine éventuel de spécialisation).

L'établissement d'une convention – La convention avec la personne tierce devra mentionner notamment les éléments suivants :

- l'étendue des travaux confiés et les conditions de leur réalisation, qui doivent s'inscrire dans le référentiel des commissaires aux comptes ;
- les outils qui seront utilisés par le collaborateur externe (outils du cabinet ou les siens) ;
- les modalités de restitution des travaux par le collaborateur externe et de sa supervision par le signataire ou par un autre responsable de mission ;
- la vérification du respect des règles relatives à l'indépendance par la signature d'une attestation, et des règles relatives à la formation continue ;
- le rappel des règles concernant le secret professionnel et la confidentialité ;
- les conditions de rémunération.

À cet égard, il convient de rappeler que le H3C a fixé les conditions dans lesquelles un commissaire aux comptes pouvait avoir recours à une assistance externe (H3C, avis du 24 juin 2010, disponible sur <http://www.h3c.org>).

ATTESTATIONS D'INDÉPENDANCE

Rappel des textes – Rappelons que le principe d'indépendance sous-tend la profession de commissaire aux comptes. D'ailleurs, le titre V du code de déontologie traite spécifiquement de cette problématique, en particulier par rapport aux liens personnels, financiers et professionnels susceptibles d'entacher l'indépendance (c. déont. art. 27, 28, 29). Compte tenu de l'importance particulière que revêt la notion d'indépendance pour le commissaire aux comptes, ces articles pourront être repris dans le corps du manuel ou être mis en annexe.

Établissement de l'attestation – Le cabinet établira un document par lequel les membres du cabinet, selon leur grade, ainsi que les collaborateurs externes pourront attester de leur indépendance. Des modèles d'attestation seront annexés au manuel de procédures. Le cabinet peut avoir ses propres documents ou utiliser ceux prévus par le logiciel d'audit ou encore se référer à ceux mis à la disposition des confrères par la CNCC ou par certaines CRCC.



Pour les nouveaux arrivants au cabinet, il doit être prévu la signature d'une déclaration d'indépendance.

Attestation annuelle ou par dossier ? Le cabinet doit ensuite définir s'il demande aux collaborateurs de signer une déclaration annuelle touchant toutes les missions du cabinet, (joindre alors la liste des dossiers concernés) ou alors une attestation par dossier.

L'attestation « générale » doit être signée en début de « campagne », les attestations par dossier doivent être signées au début de chaque mission qui coïncide avec l'établissement de la lettre de mission. Elles restent normalement valables jusqu'à la certification des comptes, les collaborateurs s'engageant à avertir la direction de toutes modifications dans leur situation personnelle qui pourraient être visées par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Suivi des attestations – La direction du cabinet s'engage à faire part à ses collaborateurs de tout nouveau mandat de commissariat aux comptes afin de vérifier que les collaborateurs pressentis pour intervenir ne se trouveraient pas dans une situation de perte d'indépendance.

Les attestations d'indépendance doivent être renouvelées de façon annuelle.

Par ailleurs, il est important qu'une information adéquate soit donnée à tous les collaborateurs sur ce que recouvre l'indépendance et le risque de conflit d'intérêts, et que leur soient expliqués le but et la portée de ces attestations.

Enfin, les procédures doivent aussi prévoir la vérification que l'ensemble des attestations d'indépendance ont bien été reçues dans les délais impartis et, à défaut, prévoir une procédure de relance.

Archivage des attestations – S'il s'agit d'attestations générales signées par chaque collaborateur, il semble souhaitable de les conserver de façon centralisée, par exemple, auprès de l'associé responsable des ressources humaines ou du planning des missions. Dans la mesure où les collaborateurs établissent une attestation par mission, celle-ci sera conservée dans le dossier de travail annuel. Dans tous les cas, la durée de conservation des attestations est de 10 ans (c. com. art. R. 821-23).

SECRET PROFESSIONNEL ET CONFIDENTIALITÉ

Le respect du secret professionnel est un des principes fondamentaux qui régissent l'activité des commissaires aux comptes (c. com. art. L. 822-15) ; seules des dispositions législatives expresses peuvent les en délier.

C'est pourquoi, les procédures du cabinet doivent prévoir une sensibilisation des collaborateurs sur cette notion. Ainsi, il est opportun de rappeler dans le manuel les cas de levée du secret professionnel, notamment :

- vis-à-vis du cocommissaire,
- vis-à-vis du successeur sur un dossier,
- dans le cadre d'un groupe de sociétés,
- vis-à-vis de certaines autorités (de contrôle ou judiciaires).

C. DÉONT. ART. 9 : Le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet. Il fait preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations qui concernent des personnes ou entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale. Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître.



OUTILS DU CABINET

Documentation

Il est important que l'ensemble des collaborateurs intervenant dans des missions de certification des comptes puissent avoir accès à une documentation adaptée et à jour, afin de rendre des prestations de qualité.

Recensement – Le manuel des procédures recensera les divers types de documentation disponibles et précisera, le cas échéant, les modes d'acquisition de certains ouvrages ou d'abonnement à certaines revues. La liste de la documentation pourra être mise en annexe du manuel, de même que les références des principaux sites Internet à utiliser. Il pourra en être de même pour les textes officiels fondamentaux (code de commerce, livre 8, titre deuxième ; code de déontologie, NEP...).

L'important est que tout collaborateur connaisse la documentation disponible et le moyen d'y avoir accès. Dans les cas où la documentation est disponible sur un intranet cabinet, une procédure devra prévoir les règles de sa mise à jour.

REMARQUE Une grande partie de la documentation peut s'effectuer par renvoi à des sites officiels ou non (par exemple, le portail « pro » de la CNCC).

Actualisation de la documentation – Il est souhaitable de désigner un associé ou un collaborateur expérimenté chargé d'une fonction de veille afin de signaler tout changement intervenu dans la réglementation ou dans tout autre texte pouvant avoir une incidence sur l'exercice de la mission, ceci facilitant la mise à jour des connaissances des collaborateurs.

Une information spécifique et régulière, dont la périodicité est à déterminer par le cabinet (qui peut être le plus souvent mensuelle ou trimestrielle) sur l'actualité professionnelle est recommandée (sous forme de lettre électronique, par exemple).

Informatique

Outils et logiciels existants – Le manuel des procédures précisera, le cas échéant, le logiciel utilisé dans les missions d'audit en indiquant s'il doit être effectivement utilisé sur toutes les missions ou si certaines missions sont traitées différemment (pour des secteurs spécifiques tels que OPCVM, associations, syndicats, clubs sportifs...). De même, il peut être estimé que sur un petit dossier, le logiciel d'audit est peu adapté.

Certains outils informatiques proposent différents questionnaires (développés ou simplifiés) sur un même sujet. Si tel est le cas, les procédures devront alors préciser les conditions du choix de l'utilisation de ces différents types de questionnaire.

Le manuel des procédures abordera aussi l'existence d'autres outils informatiques dans la mesure où ils ont un lien avec la mission d'audit (par exemple, logiciel de planification, de suivi des temps ou encore de facturation).

Règles de sécurité informatique – Les procédures en matière de sécurité informatique devront également être abordées et traiter notamment des points suivants :

- la mise en place de codes d'accès pour les ordinateurs de chaque collaborateur, avec une obligation de les modifier régulièrement ;
- la gestion des accès aux dossiers d'audit partagés, afin de veiller au respect des règles de confidentialité et de secret professionnel ;



- l'attitude à adopter lorsque les collaborateurs utilisent leur ordinateur dans les entités contrôlées ou lorsqu'ils le conservent à leur domicile ;
- les procédures de sauvegarde mises en place et les précautions prises pour s'assurer que les dossiers constitués par voie électronique pourront être lus dans le délai de 10 ans applicable à la conservation des dossiers.

Gestion des temps

Comptabilisation des temps passés – Le manuel décrira la façon dont sont comptabilisés les temps passés dossier par dossier et comment ces temps servent à la fois à la gestion globale du cabinet et à la gestion de chaque dossier. Sur ce dernier point, il est nécessaire de rapprocher le temps effectif passé avec celui budgété dans la lettre de mission et d'analyser, le cas échéant, les dépassements constatés et d'envisager éventuellement une facturation complémentaire.

Niveau de détail des temps passés – Il convient aussi de définir le niveau de détail souhaité dans l'enregistrement des temps. En effet, si la connaissance des tâches effectuées n'est pas assez fine, l'analyse des temps passés risque de ne pas être suffisamment probante. Un effort doit souvent être demandé aux collaborateurs en ce sens car si, dans l'ensemble, les temps d'exécution de la mission proprement dits sont bien renseignés, il n'en est pas toujours de même des temps de préparation ou de bouclage de la mission.

Connaissance des temps réels et obligations réglementaires – Pour remplir les déclarations d'activité sur le portail de la CNCC, il est nécessaire de connaître les temps réels passés (c. com. art. R. 823-11, dernier alinéa, et R. 821-68 2^e b). La connaissance des temps passés constitue également le moyen de s'assurer des temps minimaux effectués par rapport au barème d'heures prévu aux articles R. 823-12 et suivants du code de commerce et de l'existence des demandes de dérogation.

Facturation

Les procédures de facturation traiteront des points suivants :

- la responsabilité de la facturation (service administratif ou responsable de la mission d'audit, par exemple) ;
- les modalités de facturation, notamment la demande d'acomptes avec les dates auxquelles ils sont demandés ;
- les conditions de règlement et les moyens de paiement qui peuvent être prévus dans la lettre de mission et qui sont rappelés sur la facture ;
- les documents à partir desquels la facturation est établie ;
- les conditions de facturations complémentaires au budget annoncé au client ;
- et d'une façon plus générale les flux d'information nécessaires pour initier la facturation ainsi que les approbations requises, notamment pour l'établissement de la facturation finale.

Gestion des retards de paiement – Les procédures de relance en cas de retard de paiement devront être exposées ainsi que celles de contrôle interne mises en place par le cabinet. Elles devront aussi prévoir l'impact sur la mission d'un non-paiement des honoraires, tel que le signe de difficultés rencontrées par l'entreprise.

RAPPEL Les litiges en matière d'honoraires entre un commissaire aux comptes et son client sont de la compétence, en premier lieu, du président de la compagnie régionale dans le ressort de laquelle le commissaire aux comptes est inscrit (c. com. art. R. 823-18).



Identification des honoraires perçus – Des procédures doivent être prévues pour permettre de connaître, pour une année donnée, le montant des honoraires perçus par client et le pourcentage représenté dans l'ensemble des ressources du cabinet et dans l'activité de l'associé signataire. Dans la mesure où plusieurs mandats de commissaire aux comptes sont détenus dans un même groupe, l'analyse par mandat doit être complétée d'une analyse au niveau du groupe. Les procédures peuvent alors prévoir une analyse plus approfondie de la situation en mettant en évidence d'autres critères, tels que la présence d'un cocommissaire aux comptes sur le mandat concerné ou une différence de dates d'échéance des mandats, autant d'éléments qui peuvent être pris en compte dans l'appréciation du risque de dépendance éventuelle ou de perte d'indépendance.

RAPPEL RÉGLEMENTAIRE Lorsque les honoraires perçus au titre d'une mission légale représentent une part significative du chiffre d'affaires réalisé par le signataire, la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient doit mettre en place des mesures de sauvegarde appropriées. Il en est de même lorsque le commissariat aux comptes est exercé par une personne physique et si les honoraires perçus dans le cadre de la mission représentent une part significative du total de ses revenus professionnels. En cas de difficulté sérieuse quant à l'appréciation du caractère significatif, le commissaire aux comptes peut saisir pour avis le Haut Conseil du commissariat aux comptes (c. déont. art. 34). Par ailleurs, en matière de suivi des rémunérations perçues, le commissaire aux comptes établit une comptabilité spéciale de l'ensemble des rémunérations. Cette comptabilité fait ressortir, pour chaque personne ou entité contrôlée, le montant des sommes reçues en distinguant les honoraires, le remboursement des frais de déplacement et de séjour et la rémunération pour les activités professionnelles à l'étranger (c. com. art. R. 823-10, 3^e alinéa).

Archivage

Les procédures en matière d'archivage des dossiers électroniques sont abordées au paragraphe sur les procédures informatiques, mais pourront également être reprises ici.

En ce qui concerne les procédures relatives aux dossiers papier, plusieurs niveaux d'archivage pourront être définis. Ainsi, les dossiers relatifs à l'année précédente seront en règle générale conservés à proximité de l'équipe d'audit, puisqu'ils servent de référence pour les contrôles de l'année suivante. Les dossiers des années antérieures seront conservés dans des lieux plus ou moins proches du cabinet selon les surfaces disponibles.

Lorsque le stockage est effectué par une société prestataire tierce, il convient d'indiquer les modalités de récupération des dossiers en cas de besoin. Une règle particulière sera également prévue pour la gestion et l'archivage des dossiers permanents.

EXEMPLE

Le cabinet peut prévoir la procédure d'archivage suivante :

- période de l'année concernée par cet archivage ;
- personne responsable ;
- personnes chargées de l'archivage ;
- informations à faire figurer sur les boîtes d'archive pour une identification aisée ;
- recensement des lieux de stockage.

La politique d'archivage doit être complétée par des procédures de destruction une fois le délai légal de 10 ans atteint, sauf si des procédures judiciaires sont en cours.



Assurances

Plusieurs types d'assurance sont à prévoir.

Responsabilité civile professionnelle – La couverture des garanties sera précisée. Notamment, il sera indiqué si le cabinet a souscrit aux couvertures optionnelles proposées par le contrat d'assurance groupe de la CNCC ou s'il a souhaité prendre des assurances complémentaires. L'important est qu'une vérification régulière soit faite pour s'assurer que, compte tenu de l'évolution de l'activité et de l'importance des dossiers, les plafonds de couverture sont suffisants. Cette vérification vaut pour toutes les assurances du cabinet. Le responsable de cette vérification devra être identifié.

Les situations dans lesquelles des assurances spécifiques pour une mission donnée seront souscrites seront décrites. Ceci peut être le cas, par exemple, pour une mission de commissariat aux apports ou à la fusion.

Couverture des risques généraux – Le cabinet devra bien entendu couvrir les risques généraux tels que l'incendie, les dégâts des eaux et s'interroger sur l'intérêt de souscrire une assurance pertes d'exploitation, l'assurance reconstitution d'archives étant incluse dans le contrat groupe CNCC.

Lorsque les collaborateurs sont amenés à utiliser leur véhicule pour se rendre dans les entités contrôlées, il est de la responsabilité du cabinet de s'assurer qu'ils sont correctement couverts soit en souscrivant une assurance spécifique, soit en demandant aux collaborateurs de souscrire une assurance adéquate et en vérifiant que cette assurance a été réellement prise.

CONTRÔLE QUALITÉ

Un dispositif de contrôle qualité fortement recommandé – Si la mise en œuvre d'un dispositif interne de contrôle de qualité dans les structures d'exercice professionnel est prévue, elle n'apparaît pas toutefois comme une obligation stricte au regard de la rédaction de l'article 15 du code de déontologie selon lequel chaque structure doit, le cas échéant, garantir la mise en place d'un dispositif de contrôle de qualité interne.

Néanmoins, lorsque la structure est d'une certaine taille, elle a tout avantage à s'assurer régulièrement que la façon dont est menée la certification des comptes est bien en accord avec les normes d'exercice professionnel et que l'opinion délivrée est correctement étayée. Par ailleurs, si elle est membre d'un réseau ou d'une association technique, elle rentrera dans une procédure de qualité définie par le réseau ou l'association technique. Nous y reviendrons dans la suite de cet exposé.

IMPORTANT Lors du contrôle de qualité institutionnel, une attention particulière est apportée par les contrôleurs à la politique générale du cabinet en matière de qualité. L'existence d'un dispositif de contrôle interne de la qualité (au même titre qu'un dispositif de revue indépendante) fait partie de cette politique générale.

Les points à aborder – Le cabinet qui souhaite se doter d'un tel dispositif définira des procédures qui porteront sur les points suivants :

- la désignation d'un responsable, dont on précisera les différentes attributions ;
- la constitution d'une équipe de contrôleurs, qui devront être suffisamment expérimentés pour pouvoir apprécier les faiblesses qui pourraient ressortir des dossiers contrôlés et



proposer des recommandations adéquates. Ils devront être choisis de telle façon que leur crédibilité ne puisse être mise en cause ;

- la définition des outils de contrôle à mettre en place ;
- les modalités de préparation du programme annuel de contrôle ;
- la formation des contrôleurs aux outils et à la façon dont le contrôle doit être mené ;
- la définition d'un compte rendu de contrôle, nécessaire, comme les questionnaires de contrôle, pour assurer une certaine homogénéité aux contrôles et aux constatations qui en découlent ;
- les modalités de choix des dossiers à contrôler ;
- la période de contrôle ;
- les obligations incombant aux « contrôlés » qu'il s'agisse principalement des associés signataires des rapports ou de leurs chefs de mission, et ce de la préparation du contrôle aux réponses aux constatations du contrôleur.

Rôle du responsable « qualité » – Le responsable du contrôle de qualité sera chargé en amont de la définition des procédures de contrôle et des outils.

Chaque année, il déterminera le programme de contrôle en fonction des critères qui auront été retenus, tels que la nature des mandats, la taille des dossiers ou encore la présence de circonstances particulières. En complément aux dossiers sélectionnés, en fonction de ces critères relativement pérennes, il convient de sélectionner d'autres dossiers sur une base plus aléatoire.

À partir de ce programme, le responsable déterminera le nombre d'heures nécessaires aux contrôles programmés, nommera les contrôleurs, planifiera et supervisera les contrôles et vérifiera leur réalisation correcte. À l'issue du contrôle, il établira une synthèse des recommandations, diffusera les conclusions aux contrôlés et recueillera leurs commentaires. Enfin, il proposera des axes d'amélioration et suivra leur mise en place.

Externalisation du contrôle qualité – Certains cabinets en réseau ou non, et particulièrement les cabinets de taille moyenne ou petite, peuvent préférer faire appel à un confrère externe pour externaliser tout ou partie de leur contrôle de qualité. Les raisons peuvent être différentes selon les cabinets :

- manque de disponibilité à l'intérieur de la structure, notamment pour la phase amont de définition des procédures et de mise en place du dispositif ;
- manque de disponibilité également pour la supervision des contrôles ou même pour leur réalisation ;
- volonté de faire appel à un œil extérieur qui pourra être plus critique sur les pratiques habituelles du cabinet ;
- volonté également d'éviter toute difficulté relationnelle entre des associés (qui peuvent avoir des conceptions différentes dans la mise en œuvre de leurs obligations) et souhait, dans ce cas-là, de recourir à une tierce personne indépendante.

Cette possibilité d'externalisation sera précisée dans les procédures du cabinet qui définiront également la portée et l'étendue de la mission susceptible d'être confiée à l'intervenant externe. Un contrat devra être signé avec cet expert, qui s'engagera notamment à respecter le secret professionnel et les règles de confraternité.

Appartenance à un réseau – Lorsque la structure d'exercice professionnel est membre d'un réseau ou d'une association technique, les procédures du cabinet préciseront la façon dont la structure est contrôlée dans ces cas, sachant que la structure peut aussi être impliquée dans les opérations de contrôle à l'égard des autres membres du réseau ou de l'association technique.



3 Dispositions relatives à la mise en œuvre de la mission de certification des comptes

Cette fiche expose les procédures à définir par le cabinet correspondant aux différentes phases de la mission, de son acceptation à la finalisation du rapport d'audit. À cet effet, les cabinets peuvent utilement se référer au code de déontologie, aux NEP ainsi qu'aux bonnes pratiques professionnelles identifiées.

APPELS D'OFFRES

Textes de référence

Au niveau des textes de référence à appliquer, il est à noter que le code de déontologie actuel ne comporte pas d'article spécifique aux appels d'offres contrairement à l'ancien code. Par ailleurs, la réforme du marché de l'audit engagée par la Commission européenne (voir proposition de règlement 2011/0359 COD du 30 novembre 2011) contient des dispositions relatives aux appels d'offres. Dans ce contexte, il conviendra de suivre l'évolution des textes, sachant, en outre, que la CNCC est en train de redéfinir sa doctrine en la matière.

L'ancien code de déontologie (art. 19) précisait qu'un commissaire aux comptes ne pouvait pas répondre à un appel d'offres qui imposerait la nécessité de déposer une proposition d'honoraires s'inscrivant dans une enveloppe financière manifestement insuffisante ou préalablement déterminée par les dirigeants de l'entité à contrôler. Cet article était complété d'un texte d'application qui rappelait notamment les éléments suivants :

- le contrôle légal des comptes est une mission d'intérêt général qui va au-delà des seules attentes de l'entité cliente ;
- l'indépendance du commissaire aux comptes et la qualité de ses travaux doivent être préservées ;
- le nombre d'heures consacré à la mission par le commissaire aux comptes précédent est une information utile que l'éventuel successeur cherchera à connaître ;
- au sein d'un même cabinet il ne devrait pas y avoir de trop grandes disparités sur des missions de même nature effectuées auprès d'entités présentant des caractéristiques communes ;
- les coûts horaires devraient être déterminés en tenant compte de critères économiques et de saine gestion ;
- le prix fixé ne devrait pas mettre en évidence une intention manifeste de concurrence déloyale ni une politique de prix d'appel en vue d'obtenir, de manière directe ou indirecte, d'autres missions ;
- l'obtention d'un mandat pour un montant d'honoraires significativement inférieur à celui de son prédécesseur ou d'autres confrères sollicités pour le même mandat peut être de nature à nuire à la crédibilité de la mission de commissaire aux comptes.

Dans l'attente d'une nouvelle doctrine professionnelle, le cabinet pourra également prendre en considération les éléments rappelés ci-dessus.

Référence aux principes généraux

Pour définir ses procédures de réponse à des appels d'offres, le cabinet se référera aux principes généraux du code de déontologie de la profession et, plus particulièrement, aux articles qui traitent de l'indépendance, de la confraternité, de la compétence et de la fixation des honoraires.

Ces principes directeurs étant réaffirmés, les procédures aborderont les modalités plus techniques de réponse aux appels d'offres, sachant que par ailleurs toute la démarche relative à l'acceptation d'un mandat devra être respectée (voir ci-après).

Modalités d'application

Seront précisés les points suivants :

- personne ou service responsable de la réponse avec consultation préalable des différentes structures du cabinet ou du réseau pour vérifier, d'une part, que le cabinet est bien dans une situation d'indépendance pour répondre et, d'autre part, qu'il n'y a pas plusieurs réponses en cours dans le cabinet, ni, le cas échéant, dans le réseau ;
- approbation de cette démarche compte tenu des risques spécifiques à la mission envisagée et des compétences disponibles au sein du cabinet ;
- moyens mis en œuvre pour préparer la réponse ;
- modalités retenues pour évaluer les honoraires.

REMARQUE Ce type de procédure n'a pas à être prévu par tous les cabinets, notamment par les cabinets de taille moyenne ou petite, car lorsqu'ils ont à répondre à un appel d'offres, il s'agit plus d'une mise en concurrence limitée que d'un appel d'offres avec l'intervention de nombreux acteurs.

ACCEPTATION DE LA MISSION

Source réglementaire

Dès qu'un commissaire aux comptes est pressenti pour être nommé sur un mandat, il doit appliquer une procédure particulière, conformément à l'article 13 du code de déontologie.

C. DE DÉONT. ART. 13 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 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.

Les différentes étapes

L'acceptation de la mission se compose de différentes étapes qui interviennent avant la nomination proprement dite.

Prise de connaissance préliminaire – Elle doit permettre de répondre aux premières questions liées à la compétence nécessaire pour accomplir la mission, au respect des règles



d'indépendance et d'incompatibilités, au respect des obligations liées à la lutte contre le blanchiment et à l'environnement général du mandat, notamment au regard du respect par le management des textes légaux et réglementaires.

Prise de contact avec le prédécesseur – Le commissaire aux comptes, avant d'accepter une mission, doit s'assurer auprès de son confrère que le non-renouvellement de son mandat n'est pas motivé par une volonté de la personne ou de l'entité contrôlée de contourner les obligations légales (c. de déont. art. 21).

Proposition de mission – La proposition de mission reprend les éléments que l'on retrouvera ensuite dans la lettre de mission émise après la nomination. Elle permet de s'assurer qu'il n'y aura pas de mauvaise compréhension de la part du client sur les termes, la portée et l'étendue de la mission. Pour élaborer cette proposition, le cabinet peut utilement se référer à la norme de bon exercice n° 1 (NBE) publiée en novembre 2011 par la CNCC.

Cette norme souligne, notamment, l'importance d'un entretien préalable qui a pour objet de permettre au commissaire aux comptes pressenti de visiter l'entreprise avec le dirigeant, de comprendre les enjeux et les besoins de celui-ci et d'apprécier la faisabilité de la mission.

C'est à l'issue de cet entretien que la proposition de mission pourra être établie.

Acceptation de la mission – La lettre d'acceptation doit être envoyée aux dirigeants de l'entreprise avant l'assemblée générale ou la réunion de l'organe délibérant au cours de laquelle cette nomination doit intervenir.

Les procédures du cabinet, notamment en fonction de sa taille, préciseront qui est décisionnaire, pour la structure d'exercice professionnel, pour l'acceptation d'une mission : est-ce la décision exclusive de l'associé personne physique contacté ou est-ce une décision plus collective après, par exemple, avis d'un comité des risques ? Des procédures différentes peuvent aussi être prévues en fonction de la nature ou de l'importance des mandats concernés.

Lorsque la décision d'accepter un mandat au nom d'une personne morale est prise, le représentant de la personne morale pour ce mandat doit être désigné. En effet, ce n'est pas obligatoirement la personne contactée par une entité qui assurera effectivement le suivi et la responsabilité de la mission : d'autres critères peuvent être pris en compte tels que la charge de travail de l'associé pressenti, sa présence dans un groupe donné, des compétences spécifiques requises... , étant rappelé que pour être signataire d'une mission légale au nom d'une personne morale, il convient d'être un commissaire aux comptes inscrit et associé, actionnaire ou dirigeant de cette personne morale (c. com. art. L. 822-9, al. 4).

Appartenance à un réseau – Le commissaire aux comptes doit informer l'entité qui l'a pressenti de son appartenance éventuelle à un réseau et, le cas échéant, indiquer le montant des honoraires perçus par les entités de son réseau au titre de prestations réalisées dans l'entité où il est pressenti ou dans des entités qui lui sont liées (au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce) (c. com. art. L. 820-3). De même, lorsque le commissaire aux comptes pressenti a vérifié, au cours des deux derniers exercices, les opérations d'apport ou de fusion de la société ou des sociétés que celle-ci contrôle (au sens des I et II de l'article L. 233-16 du code de commerce), le projet de résolution le désignant en fait état (c. com. art. L. 823-1 dernier al.).

Déclaration de nomination – Après la nomination, le commissaire aux comptes doit renseigner sur le portail de la CNCC une déclaration de nouveau mandat dans un délai



de 8 jours (c. com. art. R. 823-2). Si ce mandat concerne une entité dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé, il en informe l'Autorité des marchés financiers par lettre recommandée avant la tenue de l'assemblée générale ou la réunion de l'organe délibérant (c. com. art. R. 823-1).

Gestion des mandats

Le cabinet doit définir ses règles de gestion des mandats telles que :

- l'existence de deux signataires, un détenant la signature sociale et l'autre la signature technique, ou au contraire d'un seul signataire habilité à représenter la personne morale. Dans ce dernier cas, s'il n'en est pas le représentant légal, il devra disposer d'une délégation de signature, matérialisée par un écrit dans lequel le mandataire social donne mandat au responsable technique pour signer, en son lieu et place, en tant que représentant de la société, tous les rapports attachés aux missions de certification des comptes dont il assure la responsabilité ;
- la mise en place d'un suivi des mandats et de leurs dates de renouvellement ;
- la mise en place d'un suivi des suppléances sur les mandats où le cabinet est titulaire, afin de vérifier que les suppléances pourraient, le cas échéant, être assurées.

REMARQUE Le cabinet doit aussi définir des procédures en matière d'acceptation de mandats de commissaire aux comptes suppléant, sachant que les mêmes règles d'incompatibilité et d'indépendance s'appliquent au commissaire aux comptes suppléant.

Les procédures du cabinet doivent également aborder la gestion administrative du dossier et notamment s'intéresser aux points suivants :

- création d'un code dossier qui servira pour la gestion des temps et la facturation ;
- constitution d'une équipe de contrôle par l'associé signataire, avec le responsable de mission ;
- vérification de l'indépendance des collaborateurs pressentis.

Documentation

Les procédures préciseront la manière dont les différentes étapes seront documentées dans le dossier de travail.

Par ailleurs, l'indépendance étant un des aspects essentiels à traiter lors de l'acceptation de la mission, les différents textes en la matière seront repris (titres IV et V du code de déontologie qui traitent de l'exercice en réseau et des liens personnels, financiers et professionnels ou encore les articles 11 et 12 de ce même code traitant de l'approche par les risques et des mesures de sauvegarde éventuelles).

Il est également opportun de rappeler que lorsque le commissaire aux comptes a un doute sérieux ou une difficulté d'interprétation, il peut saisir, pour avis, le H3C. De même, les procédures du cabinet devront intégrer la « bonne pratique professionnelle » (BPP) sur l'autorévision pour apprécier, le cas échéant, si un nouveau mandat peut être accepté.

Le manuel du cabinet pourra également indiquer les types de mesures de sauvegarde envisageables, compte tenu de sa structure, ainsi que la procédure de validation de la sauvegarde retenue afin de vérifier qu'elle répond bien à l'objectif de préservation de l'indépendance du commissaire aux comptes.

Les documents à utiliser pourront être annexés au manuel de procédures. Le cabinet pourra définir les documents qu'ils souhaitent utiliser en fonction de ses propres spécificités ou se



référer à ceux existant dans les logiciels d'audit ou encore mis à la disposition par la CNCC (pack PE, par exemple) ou par certaines CRCC.

LETTRE DE MISSION

Points d'attention

Les procédures traitant de la lettre de mission doivent notamment aborder les aspects suivants :

- périodicité d'établissement de la lettre de mission : base annuelle ou pluriannuelle, et critères de choix en la matière ;
- modalités de communication des « éléments variables » de la mission, tels que le budget, le calendrier ou les intervenants, lorsqu'une lettre de mission annuelle n'est pas prévue ;
- précisions sur les éléments devant figurer dans la lettre de mission, même s'il s'agit des éléments obligatoires (NEP 210 « La lettre de mission du commissaire aux comptes », §§ 9 et 10). Ainsi, pourront être rappelées les informations à adresser au commissaire aux comptes dans le cadre de la réglementation relative aux conventions réglementées et aux délais qui y sont attachés, et notamment dans les cas d'entités pour lesquelles il n'existe pas de précisions législatives et en l'absence de clauses statutaires sur ce point.

EXEMPLE

S'il est souhaité, en dehors de toute obligation, que le rapport spécial fasse état des conventions approuvées par l'organe délibérant lors d'un précédent exercice et qui se sont poursuivies, une mention spécifique pourra être prévue dans la lettre de mission.

Mention des conditions de facturation

Le manuel des procédures devra préciser les conditions de facturation (NEP 210, § 09) en accord avec les règles mises en place par le cabinet, et notamment :

- la pratique ou non d'acomptes, selon quel pourcentage et à quel stade de la mission ;
- la facturation des frais de déplacement et de débours ;
- la facturation de frais forfaitaires dits « de chancellerie », ou encore celle des frais liés à la taxe sur les rapports dans le cadre du financement du H3C et la répercussion du coût du contrôle qualité professionnel.

L'établissement du manuel de procédures peut être l'occasion d'harmoniser des pratiques divergentes, non justifiées, entre les signataires.

Champ d'application de la lettre de mission

Dans la lettre de mission, doivent être précisés les travaux qu'elle couvre :

- l'audit des comptes de la société mère d'un groupe mais également le contrôle des comptes consolidés ;
- des travaux correspondant à des obligations spécifiques telles que celles liées aux différentes possibilités d'augmentation de capital, notamment lorsqu'ils s'avèrent récurrents.



..... E X E M P L E

Cette situation se rencontre fréquemment dans les start-up. La lettre de mission peut alors prévoir les modalités d'une facturation spécifique relative à chaque décision de l'assemblée générale nécessitant une intervention du commissaire aux comptes. La lettre de mission peut, au contraire, prévoir qu'une lettre de mission complémentaire sera établie pour ces opérations si elles se présentent.

Le plus souvent, sont exclus de la lettre de mission générale relative à la mission de certification les travaux qui pourraient être mis en œuvre dans le cadre de DDL et pour lesquels des lettres de missions complémentaires seront, le cas échéant, établies.

Existence ou non d'une annexe

Les procédures relatives à la lettre de mission doivent prévoir l'existence ou non d'une annexe à la lettre de mission fixant les conditions générales d'une mission de certification. À cet effet, le cabinet pourra utiliser les exemples disponibles notamment sur le site de la CNCC ou de certaines CRCC.

C'est dans l'annexe que seront développées les obligations du commissaire aux comptes dans le cadre de la vérification des faits délictueux, de la procédure d'alerte et ou encore de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, ainsi que les dispositions relatives au secret professionnel. En revanche, en l'absence d'annexe, le contenu de la lettre de mission devra certainement être plus développé.

Acceptation de la lettre de mission par l'entreprise

La lettre de mission doit être retournée signée par les dirigeants de l'entreprise contrôlée ainsi que son annexe. Une des difficultés est de s'assurer que les lettres de mission signées sont effectivement retournées par les entreprises. Une procédure devra donc être définie sur cet aspect, sachant que, selon la taille du cabinet et le nombre de mandats gérés, ce contrôle sera à la charge de chaque responsable de mission ou du service « planning ».

Indication du budget d'honoraires

La lettre de mission doit indiquer le budget d'honoraires (NEP 210, § 09). Aussi les procédures du cabinet doivent indiquer les modalités à suivre pour sa détermination et en particulier :

- le rapprochement entre l'estimation faite du nombre d'heures nécessaires à la mission et le barème de l'article R. 823-12 du code de commerce ;
- le cas échéant, lorsque le temps envisagé est inférieur au barème, l'établissement d'une demande de dérogation auprès de la CRCC et la façon dont cette demande est justifiée ainsi que les modalités de renouvellement de cette demande de dérogation ;
- les modalités de calcul des taux horaires utilisés dans la détermination du budget d'honoraires ou l'indication pour l'année des taux horaires par niveau d'intervenant.

RAPPEL Le commissaire aux comptes ne peut pas accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux. Une disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importance des diligences à accomplir affecte l'indépendance et l'objectivité du commissaire aux comptes (c. de déont. titre VI).



Modalités d'établissement de la lettre de mission

Les procédures devront également prévoir à quelle date la lettre de mission doit être établie et quels sont les documents ou informations requis au préalable, sachant que celle-ci doit normalement être établie avant le début des travaux. En matière de documents à recevoir de la part de l'entité contrôlée, il s'agit le plus souvent de comptes intermédiaires, de comptes prévisionnels ou de budgets. Un point peut, par ailleurs, être fait avec la direction de l'entreprise ou sa direction comptable ou financière pour connaître les évolutions de l'activité depuis la dernière assemblée générale d'approbation des comptes.

Les procédures du cabinet devront prévoir les modalités d'établissement de la lettre de mission lorsqu'il y a un cocommissaire et, plus particulièrement, la façon dont la concertation est mise en place, sachant qu'il est préférable d'établir une lettre commune. Dans tous les cas, cette lettre de mission devra informer l'entité contrôlée de la répartition des contrôles entre les deux cabinets.

Conservation de la lettre de mission

La lettre de mission doit, en premier lieu, être conservée dans le dossier de travail de la mission, mais d'autres services du cabinet peuvent avoir besoin de cette information et les circuits de transmission de l'information devront donc le prévoir. Ce peut être le cas du service facturation, du service planning ou encore du service comptabilité ou contrôle de gestion pour établir ou mettre à jour les budgets du cabinet.

PLANIFICATION

Une planification intervient pour chaque mission en fonction :

- des compétences requises ;
- du budget temps déterminé ;
- des dates prévues par l'entreprise pour établir ses comptes, les faire arrêter et les faire approuver par l'organe délibérant ;
- de la disponibilité des membres de l'équipe d'audit envisagés.

Selon la taille du cabinet, une gestion d'un planning centralisé qui recense les besoins des différentes missions peut être mise en place. Le planning est le plus souvent évolutif, les procédures doivent donc prévoir des modalités de mise à jour et de suivi. Des conflits de planning pouvant se produire, les procédures devront alors indiquer de quelle façon ces situations délicates seront résolues et qui a autorité pour décider en dernier ressort. Il est souhaitable de prévoir des points réguliers sur l'évolution et le respect du planning prévisionnel afin d'anticiper les difficultés éventuelles.

MISE EN ŒUVRE DES DILIGENCES D'AUDIT

Les outils du cabinet

Les procédures du cabinet rappelleront pour chaque stade de la mission, de l'établissement du programme de travail à l'émission des rapports :

- les outils disponibles ;
- la qualité des personnes responsables pour chacune des étapes de la mission ;
- la façon dont la communication sera organisée à l'intérieur de l'équipe d'audit.



En matière d'outils, comme nous l'avons déjà indiqué, il peut s'agir de ceux proposés par les logiciels d'audit, par la CNCC ou par certaines CRCC. Les outils peuvent également être conçus par le cabinet.

Selon les phases de la mission ou les caractéristiques propres aux mandats contrôlés, la nature des outils auxquels il est fait appel peut varier. Les procédures préciseront donc les critères de choix des outils à utiliser.

La référence aux NEP

Les procédures pourront être amenées à préciser certains cas plus spécifiques de mise en œuvre des procédures d'audit à partir, bien entendu, des dispositions des normes d'exercice professionnel.

EXEMPLES

- Appel à un expert comptable (NEP 630). Les procédures pourront prévoir les points suivants : nombre d'entretiens prévu et à quel moment de la mission, obtention de sa part d'une lettre de mission, documents qui lui seront demandés et dans quelle mesure ses travaux seront pris en compte dans la démarche d'audit.
- Appel ou non à des techniques statistiques en matière d'échantillonnage dans le cadre de la sélection des éléments à contrôler (NEP 530).
- Rappel des modalités de mise en œuvre des confirmations directes (NEP 505).
- Cas de recours aux procédures analytiques au titre des contrôles de substance (NEP 520, § 06).
- Appel à un expert (NEP 620) : responsabilité de cette décision, mention dans la lettre de mission, formalisation de la demande et définition du budget alloué, documentation des résultats de l'expertise et intégration dans les travaux de certification, information de l'entité contrôlée...
- Modalités de préparation des lettres d'affirmation et, le cas échéant, situations où sera retenu l'envoi au représentant légal d'une lettre dans laquelle le commissaire aux comptes explicitera sa compréhension des déclarations faites (NEP 580, § 08, al. 2).
- Modalités d'application de la NEP 100 « Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », notamment, la façon dont sont menés les entretiens de prise de connaissance, la coordination de la mission, la préparation de la lettre de mission, la définition du seuil de signification et de l'orientation à donner au programme de travail, la répartition des travaux de contrôle et la revue croisée des travaux effectués, le mode de concertation tout au long de la mission, les types de documents échangés et plus particulièrement la synthèse des travaux.

STRUCTURE DES DOSSIERS ET CLASSEMENT

Obligations générales

Le commissaire aux comptes doit constituer, pour chaque personne ou entité contrôlée, un dossier contenant tous les documents reçus de celle-ci, ceux établis par lui, notamment, le plan de mission, le programme de travail, la date, la durée, le lieu, l'objet de son intervention, ainsi que toutes indications permettant le contrôle ultérieur des travaux accomplis (c. com. art. R. 823-10, al. 2).

En règle générale, les cabinets disposent de leur dossier type et d'une procédure de classement (dossiers papier ou électroniques). Le manuel pourra préciser les types de



dossiers utilisés (permanent, de synthèse, dédiés au contrôle des procédures...) ainsi que leur mode de conservation. Pour le dossier permanent, le manuel pourra, en outre, préciser son contenu, son mode de mise à jour ainsi que les modalités de transfert de documents entre le dossier de l'exercice et le dossier permanent.

IMPORTANT Les dossiers de travail doivent être conservés pendant 10 ans.

Le dossier de synthèse de la mission, pourra comprendre les éléments suivants.

Éléments du dossier de synthèse

la lettre de mission

les déclarations d'indépendance

le plan de mission

le suivi des temps passés et le rapprochement avec les temps budgétés

les questionnaires structurants de la mission tels que les questionnaires « fraude », d'analyse des risques ou de fin de mission

la lettre d'affirmation

les comptes rendus d'entretiens

le rapport de certification et les comptes définitifs

la déclaration d'activité

les ajustements proposés au cours de la mission, la note de synthèse

le rapport spécial et l'information reçue de l'entité sur ce point

tous les autres rapports qui ont pu être émis dans le cadre de la mission légale tels que l'attestation des personnes les mieux rémunérées, les rapports spéciaux sur des opérations spécifiques, les rapports ad hoc émis en application de l'article L. 823-12 du code de commerce lorsque des irrégularités ne concernant pas les comptes ou le rapport de gestion ont été découvertes...

le ou les comptes rendus de mission adressés à l'entité contrôlée

le cas échéant, les conclusions de la revue indépendante

le cas échéant, les conclusions de la revue des travaux du cocommissaire

le cas échéant, le contrôle des comptes prévisionnels

le contrôle de l'information financière (annexe et rapport de gestion) à l'aide ou non de questionnaires spécifiques

la documentation relative à la mise en œuvre de toutes procédures particulières telles que la procédure d'alerte ou la révélation des faits délictueux

Dossiers sur les procédures et le contrôle interne

Dans ces dossiers figureront une description et une analyse des procédures, avec la mise en évidence des points forts sur lesquels l'approche d'audit va s'appuyer.

Mode de constitution des dossiers

Des précisions seront données sur le mode de référencement à l'intérieur des différentes sections des dossiers de travail : feuille maîtresse, suivi des modifications éventuelles apportées à la balance générale, conclusion générale des travaux de la section, programme de travail référencé, feuilles de travail.

La façon dont les documents de l'entité contrôlée pris en copie et ceux afférents au travail de l'expert comptable sont intégrés dans le dossier sera indiquée.



Feuilles de travail

Dans les procédures du cabinet, seront rappelés les principes prévalant à l'établissement des feuilles de travail :

- le référencement systématique de toutes les feuilles incluses dans le dossier de travail ;
- le choix d'un mode de référencement facile à suivre et permettant des références croisées ;
- la datation de ces feuilles et la signature du membre de l'équipe d'audit les ayant créées ou exploitées ;
- la mise en évidence des contrôles effectués de façon claire ;
- la matérialisation de la supervision des travaux réalisés ;
- toute modification apportée au programme de travail et, plus particulièrement, la justification de la non-réalisation de certains contrôles qui y figuraient.

Lorsque dans la réalisation d'une mission coexistent à la fois des feuilles de travail électroniques et des feuilles de travail papier, les procédures pourront préciser s'il y a lieu d'éditer tout ou partie du dossier électronique ou, au contraire, s'il y a lieu d'intégrer au dossier électronique les documents papier produits ou rassemblés (règles régissant la coexistence de ces deux types de supports).

Documentation des travaux

La documentation des travaux effectués apparaît souvent comme une faiblesse dans les conclusions des contrôles de qualité institutionnels. C'est pourquoi, les procédures devront être suffisamment précises à ce sujet. Elles rappelleront également les principes de base de la NEP 230.

EXTRAITS DE LA NEP 230 « DOCUMENTATION DE L'AUDIT DES COMPTES » L'intégration dans le dossier de travail des documents doit permettre d'étayer l'opinion formulée dans le rapport et d'établir que l'audit des comptes a été réalisé dans le respect des textes légaux et réglementaires et conformément aux normes d'exercice professionnel (NEP 230, § 02). Sont soulignées la nécessité de conserver l'intégralité des données lisibles pendant la durée légale de conservation des dossiers et l'impossibilité au-delà de la date de signature du rapport d'apporter aucune modification de fond aux éléments de documentation. Seules des modifications de forme ou une revue du classement peuvent intervenir dans un délai de quatre-vingt-dix jours après la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes (NEP 230, § 09). La NEP réaffirme le principe d'une documentation des travaux au fur et à mesure de leur réalisation et dans des délais compatibles avec leur revue (NEP 230, § 09).

REVUE DES TRAVAUX ET SUPERVISION

La revue des travaux

La supervision des travaux, même si elle n'apparaît pas traitée par les NEP en tant que telle, fait partie intégrante de la mission d'audit. La NEP 230 mentionne en effet cette revue des travaux (NEP 230, § 09) et lorsqu'elle existe, l'identité de la personne qui l'a effectuée ainsi que la date et l'étendue de cette revue doivent être mentionnées (NEP 230, § 08).

Par ailleurs, si le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts, il conserve toujours l'entière responsabilité de sa mission. En outre, il s'assure que les collaborateurs ou experts auxquels il confie des travaux respectent les règles applicables à la profession (c. de déont. art. 16).



Les principes régissant la supervision

Tout travail effectué doit être revu par une personne d'un niveau hiérarchique supérieur et toute revue doit être matérialisée par la signature des feuilles de travail revues. Outre les rapports et autres communications adressées à l'entité contrôlée, certains documents doivent être revus et approuvés par le signataire lui-même, en particulier, le plan de mission et la note de synthèse.

Ainsi, les procédures du cabinet doivent indiquer à qui incombe la revue des travaux effectués, en fonction de leur nature et de la personne qui les aura réalisés.

La revue des dossiers de travail est souvent matérialisée par l'établissement de feuilles de revue comprenant la référence de la feuille de travail revue, les questions qui en ressortent et la réponse du collaborateur concerné. La matérialisation de ce travail complémentaire peut se concrétiser par la signature du collaborateur, la date à laquelle il a apporté la réponse et la feuille du dossier de travail où elle figure.

Les procédures du cabinet doivent préciser s'il existe un format type pour ces notes de revue et indiquer également si les notes de revue, une fois complétées et après vérification de l'adéquation des réponses apportées, sont ou non conservées.

Signalons que certains dossiers électroniques mettent en évidence les questions non traitées ou n'ayant pas reçu de réponse, ce qui constitue un outil d'aide à la supervision.

CONSULTATIONS TECHNIQUES

Dans toute mission de certification, des problèmes techniques peuvent se poser : application d'un principe comptable, interrogation déontologique, application d'un texte législatif ou réglementaire, application de NEP ou interprétation de la doctrine professionnelle.

Le cabinet, notamment s'il est d'une certaine taille, peut être doté de ressources en interne lui permettant de traiter ces problématiques ou certaines d'entre elles. De même, s'il est membre d'une association technique ou d'un réseau, il peut faire appel à une cellule technique. Enfin, il peut interroger des confrères, amis ou prestataires, les services de la CNCC ou encore certaines CRCC. Dans ces différents cas, les procédures du cabinet devront préciser :

- la qualité de la personne pouvant décider d'initier la consultation technique d'un tiers ;
- les critères de choix de la personne ou de la structure ayant la compétence requise pour répondre à la problématique soulevée ;
- la nature des informations à lui communiquer, sans enfreindre le secret professionnel ;
- la documentation afférente à la réponse obtenue ;
- la concertation à mettre en place, le cas échéant avec le cocommissaire aux comptes ;
- la façon de traiter des avis divergents entre les commissaires aux comptes à l'intérieur d'un collège ou entre le commissaire aux comptes et l'« expert » qui a émis la consultation technique.

REVUE INDÉPENDANTE

La revue indépendante n'est pas prévue expressément par les NEP, mais elle est abordée dans l'article 15 du code de déontologie de la profession traitant de l'organisation interne de la structure d'exercice professionnel : «... chaque structure doit garantir, le cas échéant, ... la mise en place d'une revue indépendante des opinions émises ...» (c. de déont., art. 15).

Ainsi, les procédures du cabinet doivent préciser le champ d'application de la procédure de revue indépendante ainsi que l'organisation de cette procédure.

EXEMPLE Peuvent être retenus pour sélectionner les missions soumises à une revue indépendante les critères suivants :

- nature des mandats :
 - mandats dans les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou qui font appel à l'épargne publique ;
 - mandats dans les entités d'intérêt public (EIP) ;
- existence de circonstances particulières (lancement d'une procédure d'alerte, révélation de faits délictueux, opérations particulières, litiges entre associés...).

L'organisation de la procédure de revue indépendante peut définir les critères de compétence, d'indépendance du réviseur indépendant, étant précisé que, si le cabinet n'a pas en interne les ressources nécessaires pour mener à bien cette revue indépendante, il peut faire appel à un confrère extérieur (en ce sens, H3C, avis 2011-06 du 7 avril 2011).

Seront également précisés les types de rapports soumis à la revue indépendante, les modalités de documentation de cette revue (utilisation ou non d'un questionnaire, par exemple).

Enfin, les modalités de traitement, le cas échéant, d'avis divergents entre le réviseur indépendant et le commissaire aux comptes signataire seront déterminées.

ÉMISSION DES RAPPORTS

Les procédures du cabinet prévoient les modalités d'émission des rapports de certification des comptes, mais également de ceux émis pour répondre à d'autres obligations législatives ou réglementaires.

Éléments généraux de la procédure

Les procédures traiteront, dans tous les cas, des aspects suivants :

- rappel des textes normatifs applicables au rapport envisagé et des délais de son émission ;
- responsabilité dans l'équipe d'audit de l'établissement du rapport ;
- documents à compléter pour permettre l'émission du rapport ;
- documents à joindre au rapport ;
- signature ;
- nombre d'exemplaires émis.

Les procédures devront également aborder les modalités de classement dans les dossiers de travail ainsi que les modalités de conservation (notamment si un classement chronologique des originaux des rapports émis est prévu).

Elles préciseront aussi les informations à communiquer pour permettre la facturation de la mission correspondante.

Procédures liées au rapport de certification

Normes d'exercice professionnel concernées – Pour établir les procédures relatives au rapport de certification, le cabinet fera un rappel des dispositions de la NEP 700 « Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » et 705 « Justification des appréciations », sachant que, le cas échéant, il pourra être fait usage de la NEP 730 « Changements comptables ».



Doctrine professionnelle – Le cabinet pourra reprendre les éléments figurant dans la note d'information n° I de la CNCC « Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés ». Cette note d'information fournit au professionnel des exemples de rapport et apporte des précisions sur certaines situations délicates (par exemple, en cas de divergences d'opinion entre cocommissaires aux comptes).

Pratiques du cabinet – Les procédures indiqueront le responsable de la préparation du rapport qui, selon la structure de l'équipe d'audit, pourra être le responsable de mission ou le manager. Les pratiques du cabinet en matière de justification des appréciations seront exposées (notamment les cas où une formule peu développée peut être retenue).

Avant la signature du rapport, il peut être prévu que certains documents soient à présenter au signataire, tels que le questionnaire de fin de mission et celui des vérifications spécifiques, les résultats de la revue indépendante, la lettre d'affirmation accompagnée éventuellement de l'état des anomalies non corrigées et le rappel du seuil de signification fixé pour la mission, le rapport de l'exercice précédent.

Les procédures du cabinet peuvent également prévoir que lorsque le rapport de certification des comptes annuels est émis, la déclaration d'activité soit préparée afin d'être saisie plus facilement sur le portail de la CNCC.

Procédures liées au rapport spécial

La responsabilité de la préparation du rapport spécial sera en règle générale la même que pour le rapport de certification. Les procédures du cabinet peuvent se référer à la note d'information n° IX « Le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés » de la CNCC.

Les procédures peuvent prévoir la présentation de documents nécessaires au signataire du rapport tels qu'une copie ou un résumé des procès-verbaux des réunions de l'organe ayant autorisé préalablement les conventions, les conventions elles-mêmes ou un résumé des points significatifs ainsi que le questionnaire de contrôle des conventions réglementées.

REMARQUE Le projet de résolutions peut être demandé afin de vérifier que les conventions nouvelles font bien l'objet d'approbations distinctes, lorsque l'intéressé ne peut pas prendre part au vote.

COMMUNICATION

De nombreuses normes d'exercice professionnel abordent la problématique de la communication. Récemment, la norme de bon exercice n° 1 de la CNCC précitée a synthétisé les différents moments de la communication entre le commissaire aux comptes et l'entité contrôlée.

Les temps forts de la communication

Trois temps forts de la communication sont dégagés.

L'entretien d'acceptation de mission – Il se concrétise par une proposition de mission pour formaliser son intention d'accepter la mission, suivie d'une lettre de mission après sa nomination.

L'entretien préalable à la mise en œuvre des contrôles – Au cours de cette phase, le commissaire aux comptes présente essentiellement au dirigeant sa compréhension de



l'activité de l'entreprise, les risques qu'il a identifiés et l'orientation générale des travaux qu'il va mettre en œuvre. Il formalise cet entretien dans un compte rendu écrit au dirigeant.

L'entretien sur l'audit des comptes – Il est formalisé par un compte rendu écrit qui reprend les principales conclusions de l'audit et attire l'attention du dirigeant sur les mesures qui pourraient être prises pour améliorer notamment la qualité de l'information financière. C'est également lors de cet entretien que sera abordée la lettre d'affirmation.

Les différentes NEP traitant de la communication

Les procédures pourront répertorier les NEP traitant de cette thématique.

NEP traitant de la communication	
NEP 100 (§§ 17 et 18)	« Audit réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », qui prévoit la concertation des commissaires aux comptes pour la communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce. Il en est de même pour toute communication d'information importante à la direction de l'entité.
NEP 240 (§§ 28 à 30)	« Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes », qui précise que le commissaire aux comptes doit informer la direction de l'entité de toutes fraudes identifiées qu'elles aient ou non entraîné des anomalies significatives. Il peut également être amené à faire part aux organes de l'entité de ses interrogations sur le processus d'autorisation des opérations qui n'entrent pas dans le cadre habituel de l'activité de l'entité.
NEP 260	« Communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce », qui reprend toutes les phases de la mission concernées par cette communication.
NEP 265	« Communication des faiblesses du contrôle interne ».
NEP 300 (§ 14)	« Planification de l'audit », qui prévoit que le commissaire aux comptes puisse s'entretenir des questions relatives à la planification avec les personnes appropriées au sein de l'entité.
NEP 450 (§§ 11 et 12)	« Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit ». Dans ce cadre, le commissaire aux comptes communique les anomalies autres qu'insignifiantes relevées et demande à la direction de les corriger et, en cas de refus, évalue leur incidence sur les comptes pris dans leur ensemble.
NEP 550 (§ 23)	« Relations et transactions avec les parties liées », qui renvoie à la NEP 260 sur cet aspect particulier de l'information financière à donner.
NEP 600	« Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés », qui renvoie à la NEP 265 en ce qui concerne les faiblesses relevées dans les entités contrôlées ou dans le processus de consolidation (§ 31) ainsi qu'à la NEP 260 pour tous les éléments relatifs aux comptes consolidés pris dans leur ensemble (§ 32).
NEP 2410 (§ 25)	« Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires », qui fait référence aux communications prévues dans les NEP applicables pour les besoins de la certification.
NEP 240 (§§ 7 à 11)	« Prise en considération de la possibilité de fraudes pendant l'audit des comptes » lors des échanges d'informations au sein de l'équipe d'audit.
NEP 315 (§ 20)	« Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives » dans les comptes, l'échange d'informations concernant également, le cas échéant, les experts sollicités.



4 Missions particulières lors du contrôle légal

Lors d'un contrôle légal des comptes, le commissaire aux comptes peut être amené à effectuer des diligences particulières, notamment en matière de lutte contre le blanchiment d'argent, d'alerte en cas de difficultés de l'entité auditée et de révélation de faits délictueux. Le manuel des procédures devra donc aborder ces trois points.

LUTTE ANTIBLANCHIMENT

Textes de référence

Le cabinet doit mettre en place un dispositif de vigilance et d'alerte en matière de lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme (c. mon. et fin. art. R. 561-38 ; c. com. art. L. 823-12). Pour la mise en œuvre de ce dispositif, le cabinet se réfèra à la NEP 9605 ainsi qu'à la décision du H3C (H3C, décision 2010-01 du 14 janvier 2010 ; c. com. art. A. 823-37, ann. 8-9). Une attention sera également portée sur les déclarations du Groupe d'action financière (GAFI) (voir sur ce point, les recommandations de février 2012).

Procédures à mettre en place

Pour répondre à son obligation, le cabinet devra mettre en place des procédures qui seront consignées dans le manuel.

Lutte antiblanchiment : les points à aborder

Désignation du correspondant Tracfin au sein du cabinet et précision de ses attributions spécifiques telles que la diffusion au sein du cabinet des informations en provenance de Tracfin et du Haut Conseil du commissariat aux comptes en la matière

Modalités de diffusion de ces informations

Actions de formation des membres du cabinet sur la réglementation mise en place par le code monétaire et financier

Définitions de procédures spécifiques pour évaluer le risque de blanchiment et de financement du terrorisme et le gérer

Précision sur la façon dont a été élaborée la classification des risques LABFT (lutte anti blanchiment financement du terrorisme) attachés aux mandats et la prise en compte des critères tels que : l'activité exercée, sa localisation, sa forme juridique, sa taille...

Indication sur les modalités de mise à jour de cette classification

Vigilance mise en œuvre lors de l'acceptation du mandat, avec l'indication de l'inclusion ou non d'un paragraphe spécifique dans l'annexe à la lettre de mission, cette annexe ayant pour objet de reprendre les conditions générales d'exercice de la mission, afin de rappeler les termes dans lesquels cette obligation s'impose au commissaire aux comptes

Conservation des pièces relatives à l'identification de l'entité et à l'identification du bénéficiaire effectif

Modalités d'échanges d'informations au sein du cabinet et, le cas échéant, au sein du réseau ou avec l'expert comptable du dossier

Modalités de la déclaration à Tracfin en insistant sur le caractère secret de la déclaration de soupçon

Existence d'un contrôle interne au sein du cabinet permettant de vérifier le respect du dispositif



PROCÉDURE D'ALERTE

Textes de référence

Le devoir d'alerte du commissaire aux comptes, instauré par la loi du 1^{er} mars 1984 sur la prévention, a été décliné selon la nature de l'entité (c. com. art. L. 234-1 pour les SA, L. 612-3 pour les associations et les personnes morales de droit privé non commerçantes).

Aujourd'hui la procédure d'alerte ne relève pas d'une norme spécifique, mais de la doctrine professionnelle, sachant que la NEP 570 « Continuité d'exploitation » renvoie à cette procédure, lorsque les dispositions légales et réglementaires le prévoient (§ 4). Pour élaborer les procédures en la matière, les cabinets se référeront à la doctrine professionnelle, particulièrement à la note d'information n° III « Le commissaire aux comptes et l'alerte » dans sa version mise à jour en juin 2012 (voir également RF Comptable 390, janvier 2012, dossier du mois).

Procédures à établir

Au-delà des aspects techniques de la procédure d'alerte, les procédures du cabinet pourront préciser les éléments suivants.

- ▶ *Champ de la procédure.* Pourront être rappelées, le cas échéant, les entités du portefeuille client exclues du champ de cette procédure (par exemple, les SCPI). Par ailleurs, lorsque le cabinet intervient dans des structures très spécifiques, le nombre de phases applicables (3 ou 4) aux structures concernées pourra être mentionné.
- ▶ *Modalités de suivi des entités en difficulté.* Des indicateurs pourront être mis en place avec, par exemple, l'utilisation des services d'Infogreffe ou des demandes régulières sur la situation de trésorerie ou d'exploitation. De même, pourront être prévus des contacts plus fréquents avec l'expert comptable (surtout pour les entités de plus petite taille qui n'ont pas les moyens d'établir des budgets prévisionnels).
- ▶ *Façon de mener la phase d'analyse de la situation dite « phase 0 ».* Il s'agit d'une phase informelle au cours de laquelle les commissaires aux comptes s'entretiennent avec les dirigeants de l'entité et exposent le déroulé de la procédure d'alerte.
- ▶ *Lien entre le déclenchement d'une procédure d'alerte et la mise en œuvre de la NEP 570.*
- ▶ *Rappel :* lorsque l'entité fait l'objet d'une procédure de sauvegarde ou d'une procédure de conciliation, la procédure d'alerte ne peut plus être mise en œuvre.
- ▶ *Conditions* pour qu'une procédure d'alerte interrompue puisse être reprise au stade où elle s'est arrêtée (possibilité issue de la loi 2011-525 du 17 mai 2011).
- ▶ *Indication des éléments à recueillir* pour la correcte information de l'associé signataire devant prendre la décision de lancer ou non une procédure d'alerte.
- ▶ *Concertation éventuelle* entre les associés du cabinet préalablement au lancement de la procédure ou pour les décisions successives qui doivent être prises à chaque phase, sur sa poursuite ou son arrêt.
- ▶ *Le cas échéant,* concertation avec le cocommissaire tout au long de la procédure.

IMPORTANT Une attention particulière sera apportée à la documentation du dossier de travail étayant les décisions prises, puisque l'analyse des réponses reçues de l'entité conditionne la position du commissaire aux comptes.



Enfin, une proposition de rédaction de l'opinion à émettre peut être faite en présence d'une procédure d'alerte en cours à la fin de l'exercice (même si chaque cas dépend d'un contexte précis), afin d'aider les signataires des rapports dans ces situations délicates.

REMARQUE La mission d'alerte peut faire l'objet d'une facturation complémentaire, lorsque la mise en œuvre de cette procédure demande au commissaire aux comptes des travaux supplémentaires qui n'entrent pas dans la fourchette d'heures prévue au barème. Ainsi, lorsque, au cours de la procédure d'alerte, l'appréciation par le commissaire aux comptes du caractère satisfaisant de la réponse des dirigeants ou des décisions prises par eux rend nécessaire des diligences particulières, le nombre d'heures prévu par le programme de travail peut être augmenté au plus d'un tiers (c. com. art. R. 823-12 et R. 823-13).

RÉVÉLATION DES FAITS DÉLICTEUX

La révélation au procureur de la République des faits délictueux dont les commissaires aux comptes ont eu connaissance fait partie intégrante de sa mission de contrôle légal (c. com. livre VIII, titre II, chapitre III ; L. 823-12).

Si la révélation des faits délictueux ne fait plus l'objet d'une norme spécifique, la doctrine professionnelle (notamment, à travers les réponses de la commission juridique de la CNCC sur cette problématique) donne des éléments de réponses aux questions qui se posent sur ce sujet.

La notion de faits délictueux qui induit une qualification pénale est souvent d'appréciation délicate. C'est pourquoi, le cabinet aura intérêt à intégrer dans le plan de formation de ses collaborateurs et associés des actions de formation spécifiques en insistant sur la nécessité d'une remise à jour régulière des connaissances en la matière.

EXEMPLE

Les procédures du cabinet pourront rappeler ou préciser :

- le champ d'application de cette procédure qui concerne exclusivement les fraudes susceptibles de recevoir une qualification pénale ;
- le fait que le commissaire aux comptes n'a pas à rechercher l'existence de faits délictueux, mais qu'il doit signaler ceux qu'il a découverts ;
- le fait qu'il s'agit d'une obligation distincte des diligences couvertes par la NEP 240 sur la « Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes », même si la mise en œuvre de la NEP 240 peut se conclure par une révélation ;
- les cas les plus fréquents de faits délictueux qui peuvent être rencontrés au cours de la mission de certification des comptes ;
- la nécessité de constituer une documentation suffisante pour étayer la décision prise, que l'examen de la situation litigieuse se traduise ou non par une révélation ;
- si la responsabilité de cette décision est laissée au seul signataire sur le dossier ou si, lorsque le mandat est au nom du cabinet personne morale, il s'agit d'une décision plus collective ;
- les relations avec l'entité concernée au sujet des faits délictueux découverts et des réponses ou justifications qu'elle peut apporter.



5 Dispositions relatives à la mise en œuvre des DDL

À la demande de l'entité, le commissaire aux comptes peut être amené à réaliser des prestations. Ces diligences étant effectuées dans un cadre conventionnel, les procédures s'attacheront à délimiter le champ des interventions possibles.

LE CADRE JURIDIQUE DES INTERVENTIONS

Points d'attention

Les procédures du cabinet mettront en évidence le cadre légal dans lequel se situent les diligences directement liées (DDL) à la mission de commissaire aux comptes, à savoir, d'une part, l'article L. 822-11, II du code de commerce et, d'autre part, les normes d'exercice professionnel s'y rattachant. Elles insisteront sur le caractère conventionnel de ces missions, à distinguer de missions aux caractéristiques proches mais qui répondent à une obligation légale ou réglementaire.

REMARQUE Une demande de l'entité qui n'entre pas dans le champ des DDL ne pourra pas être acceptée par le commissaire aux comptes.

Liste des NEP DDL

Il pourra être utile de rappeler les diligences directement liées à la mission qui ont déjà fait l'objet de normes d'exercice professionnel homologuées.

Liste des NEP DDL	
NEP 9010	Audit entrant dans le cadre des DDL
NEP 9020	Examen limité entrant dans le cadre des DDL
NEP 9030	Attestations entrant dans le cadre des DDL
NEP 9040	Constats à l'issue des procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre des DDL
NEP 9050	Consultations entrant dans le cadre des DDL
NEP 9060	Prestations entrant dans le cadre des DDL rendues lors de l'acquisition d'entités
NEP 9070	Prestations entrant dans le cadre des DDL rendues lors de la cession d'entreprises
NEP 9080	Consultations entrant dans le cadre des DDL portant sur le contrôle interne lié à l'information comptable



MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES MISSIONS DDL

Les procédures d'acceptation de ce type de mission

Les modalités relatives à l'acceptation de ces missions seront rappelées, notamment les conditions préalables de vérification, avant toute acceptation : existence d'une NEP sur la prestation sollicitée, respect du code de déontologie, existence de compétences nécessaires à son accomplissement dans les délais impartis.

Par ailleurs, les procédures aborderont également les points suivants :

- la matérialisation de la procédure d'acceptation, à l'aide ou non d'un questionnaire prévu à cet effet ;
- la procédure d'approbation de cette acceptation, qui peut être différente selon le dossier concerné et la nature de la mission envisagée ;
- l'établissement d'une lettre de mission spécifique et les cas où cette lettre ne serait pas nécessaire ;
- l'indication des cas où une lettre d'affirmation sera demandée et les points devant y figurer.

Dispositions spécifiques à chaque type de DDL

Pour chaque type de DDL seront rappelées les conditions liées à la mission elle-même. Signalons, à ce titre, l'obligation pour l'entité d'établir un document support (pour une attestation ou une consultation), l'existence d'une note accompagnant les états comptables ou des éléments de comptes (pour un audit ou un examen limité).

Lorsque la DDL concerne une entité contrôlée ou qui contrôle l'entité dans laquelle le cabinet est commissaire aux comptes, les modalités de communication éventuelle avec les confrères présents dans l'entité dans laquelle le cabinet doit intervenir pour réaliser la DDL seront exposées. Les procédures peuvent également envisager que le cabinet interroge l'entité qu'il contrôle pour connaître les raisons de la demande de DDL qui lui est proposée, et non pas le commissaire aux comptes de la filiale. Il pourra ainsi apprécier s'il souhaite ou non réaliser la prestation.

Les procédures préciseront sur les « formats de rapports » à utiliser, notamment lorsque ces rapports ne sont pas « standards », comme c'est le cas pour les constats à l'issue de procédures convenues ou les consultations.

Enfin, même si la plupart des DDL peuvent être réalisées par un seul commissaire aux comptes, les relations avec le cocommissaire aux comptes seront évoquées, le cas échéant.

REMARQUE Le cabinet peut mettre en place ses propres outils et documents permettant de matérialiser ces diligences ou utiliser ceux disponibles au niveau de la CNCC.



6 Dispositions spécifiques aux mandats EIP

Les cabinets susceptibles de détenir des mandats dans des entités d'intérêt public devront aborder ce point dans leurs procédures, en raison de l'existence d'obligations supplémentaires pour ce type d'entités, mais également de contraintes plus importantes pour les commissaires aux comptes y exerçant leurs mandats.

SPÉCIFICITÉS DES MANDATS EIP

Les procédures du cabinet commenceront par rappeler ce que sont les entités d'intérêt public (EIP) et les conséquences de cette qualification dont la plus importante concerne les contrôles des cabinets détenant ce type d'entités. Ainsi, les contrôles périodiques auxquels sont soumis les commissaires aux comptes détenant des mandats EIP s'effectuent au moins tous les 3 ans, au lieu de 6 ans pour les mandats non EIP (c. com. art. L. 821-7 b et R. 821-26).

Selon la définition retenue par l'article R. 821-26 du code de commerce applicable au contrôle de qualité susvisé, les EIP correspondent à des entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou qui font appel à la générosité publique (« AGP »), aux organismes de sécurité sociale mentionnés à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, aux établissements de crédit, aux entreprises régies par le code des assurances, aux institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale, aux mutuelles ou unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité.

ATTENTION La réforme européenne de l'audit pourrait sensiblement modifier la notion d'EIP, avec notamment un élargissement et une distinction selon la taille de l'EIP (sur ce point, voir proposition de règlement 2011/0359 COD du 30 novembre 2011 dans RF Comptable 390, janvier 2012, pp. 20 à 22).

Quant aux modalités de contrôle des cabinets, elles sont définies par le H3C (H3C, décision 2009-02). Les contrôles périodiques des cabinets EIP sont mis en œuvre directement par le H3C grâce à son corps de contrôleurs. Toutefois, il peut déléguer ces contrôles aux instances professionnelles tout en conservant leur supervision. Pour établir leurs procédures, les cabinets pourront utilement reprendre les éléments du guide des contrôles périodiques du H3C (décision 2012-02 du 12 juillet 2012).

DES OBLIGATIONS QUI VARIENT SELON LA NATURE DE L'EIP

Les procédures préciseront les obligations du commissaire aux comptes qui dépendent du texte applicable selon la nature de l'EIP. Les obligations du commissaire aux comptes étant synthétisées dans un tableau sur le site « pro » de la CNCC (accessible dans la « gestion des missions »), ce document pourra être annexé au manuel de procédures dans la mesure où le cabinet détient des mandats dans des entités EIP.



En ce qui concerne le rapport de transparence, il est obligatoire pour les cabinets qui ont des mandats dans les sociétés émettant des titres financiers négociés sur un marché réglementé ou dans des établissements de crédit (c. com. art. R. 823-21).

Quant à la rotation des signataires, elle s'applique aux mandats concernant des sociétés émettant des titres cotés sur un marché réglementé et aux associations faisant appel à la générosité publique (c. com. art. L. 822-14).

Enfin, la présence obligatoire d'un comité d'audit qui concerne toutes les entités qualifiées d'EIP, à l'exception des associations faisant appel à la générosité publique et des organismes de sécurité sociale (c. com. art. L. 823-19), donnera lieu à des dispositions particulières dans le manuel des procédures, particulièrement en matière de communication.

POINTS PARTICULIERS DE PROCÉDURES

Contrôle d'activité

Les procédures du cabinet en matière de contrôle de qualité prendront en considération l'existence de mandats EIP pour vérifier l'application correcte des NEP et des procédures du cabinet (sur ce point, voir fiche 2 du dossier à la rubrique « Contrôle qualité »).

Rapport de transparence

Les procédures du cabinet rappelleront :

- les circonstances rendant obligatoire l'établissement d'un rapport de transparence ;
- les éléments qui doivent y figurer (c. com. art. R. 823-21), dont la plupart d'entre eux devraient pouvoir être traités dans la partie du manuel de procédures consacrée aux dispositions générales relatives au cabinet ;
- la façon dont le cabinet souhaite rendre compte de certaines informations dites « sensibles » (comme les bases de la rémunération des associés, par exemple). L'information peut être plus ou moins détaillée, selon sa nature, par exemple, l'information relative aux organes de direction et de gouvernance ou liée à l'appartenance d'un réseau ;
- les modalités permettant effectivement de recueillir les informations financières requises dans le délai fixé à 3 mois après la clôture de l'exercice social du cabinet.

REMARQUE Rappelons que le département des marchés financiers de la CNCC a mis à la disposition des confrères un plan de ce rapport de transparence.

On peut noter, enfin, qu'en dehors de toute obligation légale, un cabinet peut, s'il le désire, publier un rapport de transparence dont il fixera les contours.

Rotation des signataires

L'obligation de rotation devra être intégrée à la procédure d'affectation des mandats suivie lors d'un renouvellement, qu'il s'agisse d'en désigner le ou les signataires ou les principaux associés (au sens du 16 de l'article 2 de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006).

Les procédures du cabinet pourront reprendre les dispositions de la « Bonne Pratique Professionnelle » (BPP) (H3C, délibération du 22 juillet 2010), notamment les points suivants :

- l'application de la rotation à tous les signataires sur un mandat, qu'ils soient le représentant légal de l'entité ou commissaire aux comptes, non mandataire social, ayant participé à l'établissement du rapport (c. com. art. L. 822-14 et R. 822-94) ;



- la définition des autres associés principaux. Sont ainsi concernés les signataires des filiales importantes dès lors que la société de commissaires aux comptes titulaire des mandats sur ces filiales est la même que sur la personne ou entité mère ;
- la recommandation d'appliquer la rotation également à celle du signataire d'une filiale dès lors que ce dernier est membre du réseau du commissaire titulaire du mandat de la société mère ;
- la concertation, au sein du collège des commissaires aux comptes, pour appliquer les mêmes critères d'identification des filiales françaises importantes.

Quant au décompte de la période de 6 ans qui n'inclut pas la période pendant laquelle d'autres fonctions que celle de signataire ont pu être assumées, des précisions seront utiles. En effet, en principe, le décompte ne commence que du jour de la cotation ou de l'appel à la générosité publique. Cependant, une autre interprétation, recommandée par la BPP, peut être faite par le cabinet pour éviter la situation de familiarité avec l'entité concernée.

Quant à l'application du délai de viduité de 2 ans, les procédures devraient interdire à un associé soumis à la rotation d'exercer une quelconque responsabilité dans l'audit du groupe pendant le délai de 2 ans, entité mère et filiales françaises importantes.

Travaux de contrôle

Les travaux de contrôle sont, dans l'ensemble, identiques à ceux menés dans les entités non EIP puisqu'ils répondent aux mêmes normes d'exercice professionnel. Cependant, certains travaux spécifiques doivent être mis en œuvre, notamment pour les entités émettant des titres cotés sur un marché réglementé, puisqu'elles doivent notamment :

- publier des comptes semestriels ;
- établir des comptes consolidés en normes IFRS ;
- émettre un prospectus lorsqu'elles font appel au marché et, de façon générale, avoir une information financière plus développée (information sur la rémunération des dirigeants, sur les politiques sociale et environnementale ou sur les engagements réglementés, par exemple) ;
- établir un rapport sur le contrôle interne ;
- respecter la réglementation relative aux comptes prévisionnels et au bilan social, les critères de taille attachés à ces obligations étant la plupart du temps atteints.

Les travaux spécifiques à réaliser par les commissaires aux comptes font l'objet, selon les cas, de NEP particulières (NEP 2410 « Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires », NEP 9505 « Rapport du commissaire aux comptes établi en application des articles L. 225-235 et L. 226-10-1 du code de commerce). Par ailleurs, la NEP 550 « Relations et transactions avec les parties liées » prend une importance particulière dans ce contexte.

Enfin, le cabinet pourra se référer à la doctrine professionnelle de la CNCC, comme la note d'information n° IX sur le rapport spécial qui traite des engagements réglementés, ou encore au « Pack EIP » consacré au « Marché réglementé actions » publié en juin 2012 par la CNCC. Il existe aussi des logiciels d'audit traitant des aspects spécifiques EIP.

REMARQUE En fonction des enjeux du cabinet, le manuel de procédures intégrera une partie consacrée à ce type de mandats ou bien ces derniers peuvent faire l'objet d'un manuel séparé.



7 Démission et fin de mandat

Cette partie est consacrée aux fins de mission du contrôle légal, qu'elles soient issues d'une démission ou d'un non-renouvellement du mandat.

UNE DÉMISSION TRÈS ENCADRÉE

La mission d'intérêt général du commissaire aux comptes s'inscrivant dans un cadre légal, le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour convenance personnelle.

C. DÉONT. ART. 19 Un commissaire aux comptes ne peut démissionner que pour un motif légitime, à savoir :

- a) la cessation définitive d'activité ;
- b) un motif impérieux, notamment l'état de santé ;
- c) l'existence de 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.

Par ailleurs, ce même article rappelle que le commissaire aux comptes ne peut pas démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives, notamment :

- à la procédure d'alerte ;
- à la révélation des faits délictueux au procureur de la République ;
- à la déclaration de sommes ou d'opérations soupçonnées d'être d'origine illicite ;
- à l'émission de son opinion sur les comptes.

Enfin, sa démission ne doit pas porter préjudice à l'entité dont il certifie les comptes. Tel peut être le cas lorsqu'elle procède d'un acte unilatéral qui ne respecte pas les conditions de fond et de forme (la démission serait alors considérée comme fautive).

PROCÉDURES À METTRE EN PLACE

Les procédures du cabinet rappelleront les principes énoncés ci-dessus.

Elles préciseront également que le commissaire aux comptes suppléant devient titulaire de droit.

En cas de démission, elles pourront en outre indiquer :

- le ou les responsables habilités dans le cabinet à prendre une telle décision ;
- la justification et la documentation de cette décision dans le dossier de travail ;
- les modalités d'information du suppléant et de l'entité concernés.

En cas de non-renouvellement du mandat, les procédures du cabinet préciseront si celui-ci fait une déclaration à l'assemblée sur son non-renouvellement et sous quelle forme

(c. com. art. L. 823-8).

Elles aborderont les relations et l'attitude du cabinet vis-à-vis du successeur du mandat (c. com. art. L. 823-3, dernier al.), quelles que soient les raisons pour lesquelles il n'a plus le mandat.



8 Annexes du manuel

Sont présentés ici les documents annexés au manuel des procédures.

Éléments des annexes du manuel (non exhaustifs)

Textes fondamentaux (ou références où ces textes peuvent être consultés)

Organigrammes décrivant : les organes de gouvernance, la composition du cabinet (au sens du H3C), ses liens juridiques avec d'autres structures et les liens entre les différents services opérationnels du cabinet

Charte d'associé ou son plan et l'endroit où elle peut être consultée

Contrat de travail type

Formulaire matérialisant l'expression d'un besoin de recrutement

Questionnaire de contrôle des connaissances utilisé lors de l'embauche

Guide d'entretien de recrutement et grille d'analyse du candidat rencontré

Grille de salaires

Document d'évaluation périodique à remplir par la personne évaluée

Document d'évaluation périodique à remplir par l'évaluateur

Fiche de suivi des formations réalisées par collaborateur

Plan de formation

Document d'expression des besoins en matière de planification des missions

Contrat type de collaboration externe

Modèles d'attestation d'indépendance adaptés aux différentes responsabilités dans le cabinet (associés, dirigeants, collaborateurs...)

Liste de la documentation disponible au cabinet, liste des sites à consulter et modalités d'accès

Fiches de temps

Fiches de suivi des budgets

Fiches de suivi des honoraires par client ou groupe de clients

Outils utilisés pour la mise en œuvre du contrôle de qualité interne

Fiche d'acceptation de mission

Lettres liées à l'acceptation d'un nouveau mandat

Fiche de maintien de mission

Modèle de lettre de mission

Structure de note de synthèse et comptes rendus de missions

Outils et questionnaires divers utilisés dans la mission de certification ou référence au logiciel d'audit utilisé

Plan type des dossiers utilisés (dossier de synthèse, dossier des contrôles annuels, dossier de contrôle interne, dossier permanent, autres dossiers en lien avec des missions particulières...)

Demande de consultation technique ou de recours à un expert

Questionnaire de revue indépendante

Fiche préalable à l'émission des rapports

Structure du rapport de transparence

Lettres de démission d'un mandat