

Le 22 novembre 2007

Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R.821-6 du code de commerce
sur auto-saisine

Introduction

L'article L.511-38 du code monétaire et financier prévoit que les commissaires aux comptes des établissements de crédit ou entreprises d'investissement sont désignés après avis de la Commission bancaire.

A l'occasion de l'examen de propositions de désignation de co-commissaires aux comptes, la Commission bancaire s'est interrogée sur le respect du principe d'équilibre de la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes, au regard des exigences de la norme d'exercice professionnel homologuée par arrêté du 10 avril 2007 relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes.

Elle sollicite l'avis du Haut Conseil sur trois hypothèses de répartition des budgets de commissariat aux comptes.

Dans le premier cas, la répartition du volume horaire entre les co-commissaires est la suivante :

	Volume horaire	%
Commissaire aux comptes A	695 h	75%
Commissaire aux comptes B	230 h	25%
Totaux	925 h	100%

Cette répartition porte sur les diligences relatives à la certification des comptes sociaux et consolidés de la société X.

Les volumes indiqués ne comprennent pas d'éventuels budgets spécifiques aux commissariats aux comptes de filiales de la société X.

Dans le deuxième cas, la répartition du volume horaire entre les co-commissaires est la suivante :

	Volume horaire	%	<i>dont :</i>
Commissaire aux comptes C	880 h	80%	<i>Audit des comptes sociaux</i> : 0 h <i>Audit des comptes consolidés</i> : 864 h <i>Revue croisée</i> : 16 h
Commissaire aux comptes D	220 h	20%	<i>Audit des comptes sociaux</i> : 160 h
Totaux	1100 h	100%	<i>Audit des comptes consolidés</i> : 0 h <i>Revue croisée</i> : 60 h

Cette répartition porte sur les diligences relatives à la certification des comptes sociaux et consolidés de la société Y.

Les volumes indiqués ne comprennent pas d'éventuels budgets spécifiques aux commissariats aux comptes de filiales de la société Y.

Dans le troisième cas, la répartition du volume horaire entre les co-commissaires est la suivante :

	<u>Volume horaire</u>	<u>%</u>
Commissaire aux comptes E	70 h	47%
Commissaire aux comptes F	<u>80 h</u>	<u>53%</u>
Totaux	150 h	100%

Cette répartition budgétaire porte uniquement sur les diligences relatives à la certification des comptes sociaux de la société Z.

Le Haut Conseil a décidé de se saisir de ces situations sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce.

Avis rendu par le Haut Conseil

Selon le paragraphe 7 de la norme d'exercice professionnel relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes : « *La répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères :*

- *quantitatifs, tels que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ; et*
- *qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit. »*

Le Haut Conseil est d'avis qu'une répartition inégale du volume horaire doit conduire les co-commissaires aux comptes à justifier que d'autres critères tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit sont de nature à compenser le déséquilibre de la répartition.

En outre, il convient, dans une telle situation, de s'assurer que la répartition envisagée n'empêche pas chaque commissaire aux comptes d'effectuer les diligences prévues par la norme précitée et en particulier celles que doit mettre en œuvre spécifiquement chaque commissaire aux comptes. Il en est ainsi de :

- la prise de connaissance de l'entité et de son environnement,
- l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble,
- la détermination du ou des seuils de signification,
- la définition et la formalisation, de manière concertée, de l'approche d'audit ainsi que du plan de mission et du programme de travail nécessaires à sa mise en œuvre,
- la mise en œuvre des procédures analytiques permettant la revue de cohérence

- d'ensemble des comptes,
- la revue des travaux mis en œuvre par les autres co-commissaires aux comptes,
 - la vérification de la sincérité et la concordance avec les comptes des informations données à l'occasion de l'approbation des comptes.

Dans le premier cas, le Haut Conseil considère qu'une répartition du volume horaire, telle que 75% des heures de travail attribuées au commissaire aux comptes A et 25% au commissaire aux comptes B, ne permet pas, a priori, au commissaire aux comptes B d'accomplir toutes les diligences prévues par la norme. Toutefois, les commissaires aux comptes peuvent justifier par des critères qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit, que cette répartition permet à chacun d'accomplir toutes ces diligences.

Dans le deuxième cas, 80% des heures de travail sont attribuées au commissaire aux comptes C et 20% au commissaire aux comptes D. Par ailleurs, les travaux portant sur les comptes sociaux sont exclusivement réalisés par le commissaire aux comptes D et ceux portant sur les comptes consolidés sont exclusivement réalisés par le commissaire aux comptes C. Seule une revue des travaux entre confrères est prévue.

Dans une telle situation, le Haut Conseil est d'avis que, sans même apprécier le caractère disproportionné ou non des volumes horaires, la répartition des travaux ne peut pas permettre à chaque commissaire aux comptes d'effectuer toutes les diligences prévues par la norme.

Dans le troisième cas, le Haut Conseil estime que la répartition attribuant 47% des heures de travail au commissaire aux comptes E et 53% au commissaire aux comptes F satisfait en apparence au principe d'équilibre quantitatif prévu par la norme pour ce qui concerne la mission de certification des comptes sociaux.

Enfin, et dans tous les cas, la norme s'appliquant à l'audit des comptes sociaux et des comptes consolidés, il convient, pour apprécier le caractère disproportionné ou non des volumes horaires affectés à chaque commissaire aux comptes, d'analyser la répartition du volume horaire portant à la fois sur les comptes sociaux et sur les comptes consolidés de l'entité.

Christine THIN

Présidente