
CODE DE DÉONTOLOGIE

2020 – Fiche n° 8

**Risque d'autorévision ou d'indépendance :
comment réaliser une approche « risque/sauvegarde » ?**



La loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (dite « loi PACTE »), publiée le 23 mai 2019, a apporté de profondes modifications dans l'exercice de la profession de commissaire aux comptes, caractérisées notamment par :

- La suppression de la liste des services interdits pour les entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public (non EIP) et la suppression des services ajoutés en droit français dans le cadre des missions de certification pour les entités d'intérêt public (EIP) tout en maintenant la liste des services interdits par le règlement européen pour les missions de certification
- L'introduction de la possibilité pour les commissaires aux comptes de fournir, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, des services et attestations, dans le respect des principes définis par le code de déontologie.

Afin de prendre en compte ces évolutions, le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes a été modifié par le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, publié au *J.O* du 24 mars 2020.

Pour l'application du code de déontologie (art. 1^{er} C. déontologie) :

- le terme “**missions**” désigne les **missions de contrôle légal et les autres missions confiées par la loi ou le règlement** au commissaire aux comptes,
- le terme “**prestations**” désigne **les services et attestations fournis** par un commissaire aux comptes, **en dehors ou dans le cadre d'une mission légale**.

Aussi la Compagnie Nationale des commissaires aux comptes a-t-elle souhaité faire un point sur la démarche à mettre en œuvre afin de réaliser une approche « risque/sauvegarde ».

Introduction :

Plusieurs dispositions applicables au commissaire aux comptes font référence à l'approche « risque/ sauvegarde ».

Le III de l'article L. 822-11 du code de commerce dispose « *Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'auto-révision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre* ».

Le II de l'article 5 du code de déontologie applicable au commissaire aux comptes, quelle que soit la mission ou la prestation réalisée, dispose : « *L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêt, influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects, y compris entre ses associés, salariés, les membres de son réseau et la personne ou l'entité à laquelle il fournit la mission ou la prestation. Elle garantit également l'absence de risque d'auto-révision conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de missions ou de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission ou de la prestation* ».

Le III du même article dispose quant à lui « *Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du présent code.*
Lorsque les mesures de sauvegarde sont insuffisantes à garantir son indépendance, il met fin à la mission ou à la prestation ».

1. Quels sont les risques auxquels peut être confronté le commissaire aux comptes ?

Dans l'exercice de son activité professionnelle, le commissaire aux comptes peut être confronté à plusieurs risques.



Risques à prendre en compte

Risque d'atteinte à l'indépendance

L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en **réalité et en apparence**. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de **tout parti pris, conflit d'intérêts, influence liée à des liens personnels*, financiers* ou professionnels* directs ou indirects, y compris entre ses associés, salariés, les membres de son réseau et la personne ou l'entité à laquelle il fournit la mission ou la prestation.**

Risque d'autorévision :

situation conduisant le CAC à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de **missions ou de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission ou de la prestation.**

Pour la mission de certification de certification, le commissaire aux comptes doit prendre en compte le **risque d'atteinte à l'impartialité** et le **risque d'atteinte à l'intégrité**.

* Le CAC qui a une mission de contrôle légal sera notamment amené à faire application des règles spécifiques relatives aux liens personnels, financiers et professionnels (art. 32, 33 et 34 C. déontologie)

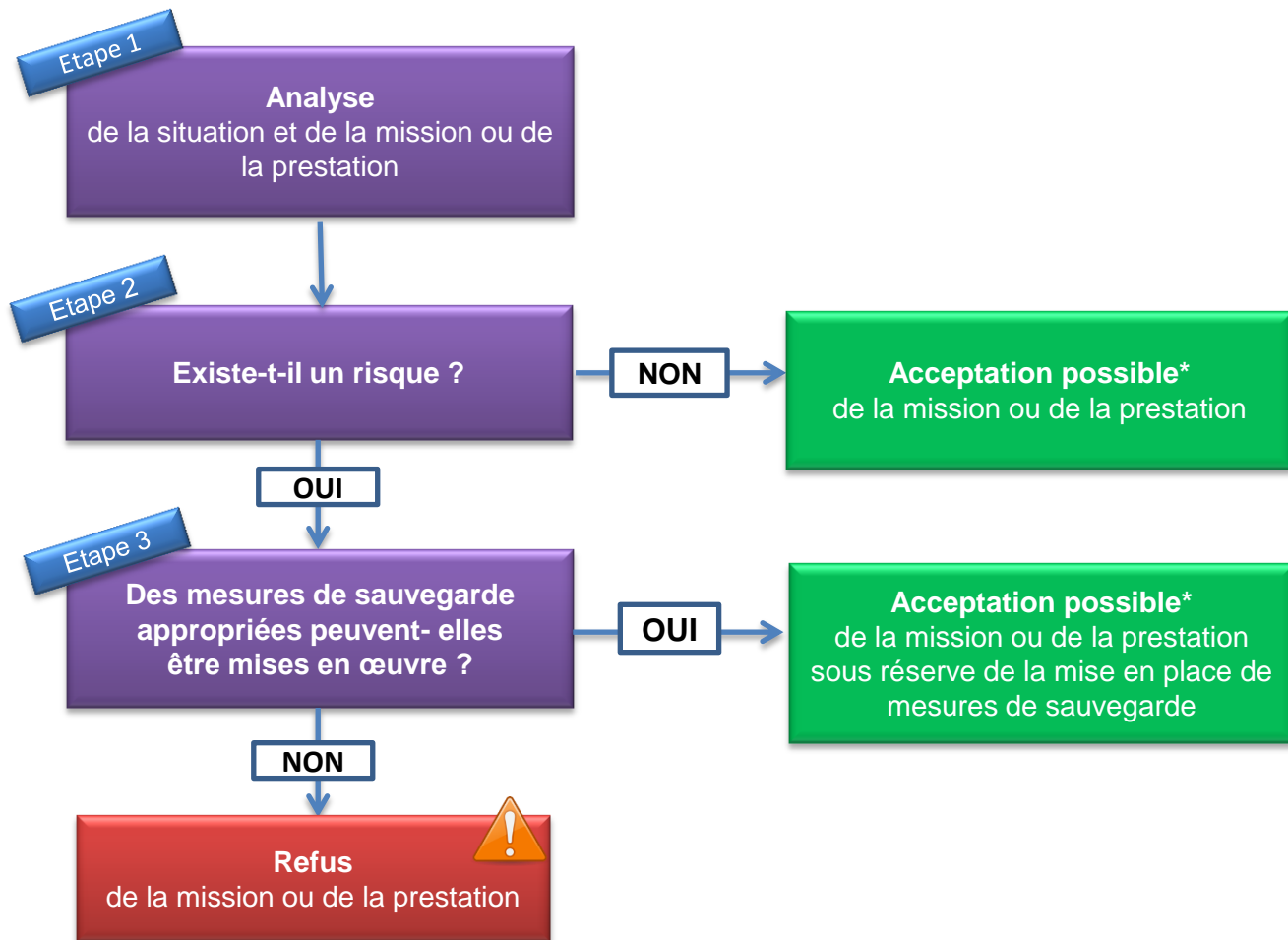
2. Quelles sont les étapes d'une analyse risque/sauvegarde ?

Le commissaire aux comptes doit analyser la situation ainsi que la mission ou la prestation qu'il souhaite réaliser, ou que son réseau souhaite réaliser, afin d'identifier si le fait de réaliser cette mission ou de fournir cette prestation génère un risque.

Si un tel risque existe, le commissaire aux comptes devra **identifier la ou les mesures de sauvegarde appropriées** permettant soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du code de déontologie.

Lorsque des **mesures de sauvegarde appropriées existent**, le commissaire aux comptes peut **accepter la mission ou la prestation sous réserve de les mettre en œuvre**.

Lorsque **les mesures de sauvegarde sont insuffisantes** à garantir son indépendance, **il met fin à la mission ou à la prestation ou il refuse de la réaliser**.



* Sous réserve de respecter les règles relatives à l'acceptation de toute mission ou prestation (compétence, respect du monopole des autres professions, services non interdits)

3. Quelles sont les mesures de sauvegarde possibles ?

Il n'existe pas de liste de mesures de sauvegarde possibles dans le code de déontologie. Ces exemples, tirés de la pratique professionnelle relative à l'autorévision, érigée au rang de bonne pratique professionnelle par le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) le 3 novembre 2011 et ayant aujourd'hui valeur de doctrine, ont été considérés comme susceptibles, sous réserve de l'analyse des circonstances, de constituer des mesures de sauvegarde :

- Prévoir que la mission ou la prestation sera réalisée par une équipe et un (des) associé(s) différents de ceux qui ont effectué la mission ou la prestation antérieure
- Faire contrôler par un tiers indépendant les éléments résultant de la mission ou de la prestation
- Faire refaire la mission ou la prestation par un tiers indépendant
- Prévoir, dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes, au niveau de la répartition des travaux, de faire auditer les éléments résultant de la mission ou de la prestation antérieure par l'autre co-commissaire aux comptes
- Prévoir une revue indépendante de la mission ou de la prestation

L'importance du risque peut nécessiter la combinaison de plusieurs mesures de sauvegarde.



Si aucune mesure de sauvegarde ne permet d'éliminer le risque ou d'en réduire les effets, le CAC ne réalise pas la mission ou la prestation.

CNCC

COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

**Compagnie Nationale des
Commissaires aux Comptes**
200-216 rue Raymond Losserand
CS 70044
76680 Paris Cedex 14
www.cncc.fr

