

INDÉPENDANCE – IMPARTIALITÉ

PRESTATION – CARTOGRAPHIE DES RISQUES – ENTITÉ NON EIP – Le commissaire aux comptes d'une entité non EIP peut-il réaliser une prestation de cartographie des risques pour l'entité dont il certifie les comptes ou pour les entités qui la contrôlent ou qu'elle contrôle ? (oui sous réserve de la limitation de la prestation à certains travaux)

La prestation de « Cartographie des risques », telle que présentée et décrite parmi les prestations/missions proposées par la CNCC comprend des travaux de différentes natures qui ont été analysés par la Commission d'éthique professionnelle afin de déterminer si le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes d'une entité non EIP peut fournir cette prestation.

Il résulte de cette analyse que le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes d'une entité peut lui expliciter comment formaliser son analyse des risques sous forme de cartographie et, lorsque l'entité a défini l'échelle de mesure des risques sous sa seule responsabilité, il peut positionner les risques sur cette échelle et en présenter une représentation graphique. Il peut également procéder, à la demande de l'entité, à une revue critique d'une première évaluation des risques réalisée par cette dernière. Ces travaux ne seraient pas de nature à placer le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes de l'entité concernée dans une situation d'autorévision ou de perte d'indépendance et d'impartialité.

En revanche, les travaux consistant à mesurer et évaluer des risques en termes de conséquences et de probabilité d'occurrence sur une échelle qu'il a définie et à la place de l'entité, placent dans une situation de perte d'indépendance et d'impartialité et ne peuvent pas être les travaux réalisés par le commissaire aux comptes en charge de la certification des comptes de l'entité car ils le conduisent à être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité. Il en est de même si le commissaire aux comptes fournit lui-même un outil de gestion des risques ou définit l'échelle de mesure des risques, et fixe les plans d'actions ou les met en œuvre postérieurement à la cartographie des risques. Enfin, l'analyse des vulnérabilités affectant la capacité de l'entité à poursuivre ses activités et les recommandations nécessaires ou souhaitables y afférent sont de nature à influencer sur la gestion, le contrôle interne et les comptes de l'entité.

(CEP 2022-07)

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) présente et décrit sur son portail Internet une mission dénommée « Cartographie des risques ».

Question :

Le commissaire aux comptes d'un entité qui n'est pas une entité d'intérêt public (non EIP) peut-il réaliser une prestation de « Cartographie des risques », telle que présentée et décrite parmi les prestations/missions proposées par la CNCC, auprès de l'entité dont il certifie les comptes et auprès des entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par ladite entité ?

*

Le IV de l'article L. 821-28 du code de commerce dispose : « *Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification des comptes ou de certification d'informations en matière de durabilité auprès d'une personne ou d'une entreprise qui n'est pas une entreprise d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre* ».

L'article L. 821-3 du code de commerce dispose : « *La profession de commissaire aux comptes consiste en :*

1° L'exercice de missions au sens du III de l'article L. 821-2 ; et

2° La fourniture de prestations au sens du IV du même article (...) ».

Le III et IV de l'article L. 821-2 du même code dispose : « *III. Pour l'application du présent titre [titre II du livre VIII applicable aux commissaires aux comptes, aux organismes tiers indépendants et aux auditeurs des informations en matière de durabilité], le terme : " mission " désigne la mission de certification des comptes, la mission de certification des informations en matière de durabilité ou toute autre mission confiée au commissaire aux comptes par la loi ou le règlement.*

IV.- Pour l'application du présent titre, le terme : "prestation" désigne la fourniture de services et d'attestations qui ne relèvent pas d'une mission ».

Ainsi, dans le cas où le commissaire aux comptes d'une entité non EIP serait amené à fournir une prestation de diagnostic/recommandations ou d'attestations, celui-ci doit respecter les dispositions du Titre I du code de déontologie, en ce compris les dispositions du II de l'article 5 dudit code : « *II.- L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'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'entreprise 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* ».

La norme de déontologie « *Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Mise en œuvre de l'approche risques et sauvegarde* » indique que « *lorsque le commissaire aux comptes (...) envisage de réaliser une mission ou une prestation, il analyse les faits et circonstances qui caractérisent la situation aux fins d'apprécier s'il est en mesure de la réaliser et, le cas échéant, de poursuivre une mission ou une prestation en cours, de façon indépendante et impartiale* » et précise la façon dont l'analyse des faits et circonstances qui caractérisent la situation est menée, analyse qui comprend une démarche d'identification et de traitement des risques d'atteinte à son impartialité ou son indépendance dite démarche « *risques et sauvegardes* ».

Dans ce contexte, la Commission a décidé d'examiner de manière détaillée, les objectifs, le contenu ainsi que les livrables de la prestation dite « *Cartographie des risques* » afin de savoir si cette prestation n'est pas de nature, dans sa globalité ou pour partie, à placer le commissaire aux comptes ayant une mission de contrôle légal des comptes dans une situation d'autorévision, de perte d'indépendance ou d'impartialité, au regard des dispositions du code de déontologie et des normes de déontologie.

La Commission rappelle tout d'abord que la cartographie des risques constitue une première étape pour l'entité dans la mise en place d'une gestion des risques ou une étape nécessaire pour répondre à une obligation réglementaire, comme par exemples la loi Sapin II¹ ou la loi sur le devoir de vigilance², applicables pour une entité entrant dans leur champ d'application ou pour un sous-traitant d'une entité soumise à ces obligations.

La cartographie des risques est un document qui traduit l'analyse, par l'entité, des risques de toute nature (i.e. possibilité que se produise un événement qui aura un impact sur la réalisation des objectifs de l'entité), y compris les risques opérationnels, qu'elle souhaite suivre et gérer sur une échelle qui lui est propre.

La cartographie des risques constitue ainsi un outil de gestion pour l'entité lui permettant d'identifier, recenser et évaluer ses risques majeurs et de les présenter de façon synthétique sous une forme hiérarchisée. L'évaluation des risques s'exprime généralement en termes de conséquences possibles (gravité) et de probabilité d'occurrence et peut avoir plusieurs dimensions : financière, réputationnelle, humaine, juridique, réglementaire (recherches et développements, innovation, RSE, ...), etc.

La Commission observe que la prise de connaissance de l'entité et de son environnement/secteur d'activité, des textes légaux et réglementaires applicables, des procédures conçues et mises en œuvre dans l'entité visant à en garantir le respect ainsi que la revue du contrôle interne, la communication de ses faiblesses au gouvernement d'entreprise et l'appréciation de l'établissement des comptes s'inscrivent dans la mission de contrôle légal des comptes du commissaire aux comptes. Ces diligences sont intégrées dans sa démarche d'audit légal en vue d'identifier et évaluer les risques de l'entité dont il certifie les comptes, y compris ceux pesant sur la continuité d'exploitation, afin de déterminer un risque d'anomalies significatives.

¹ Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique.

² Loi n° 2017-399 du 27 mars 2017 relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre.

La Commission rappelle également que le commissaire peut être amené dans le cadre de sa mission légale à réaliser des consultations sur le contrôle interne et formuler des avis, assortis de recommandations, sur les forces et les faiblesses du contrôle interne en place. Toutefois, le commissaire aux comptes ne peut pas mettre en œuvre les recommandations formulées, concevoir, rédiger ou mettre en place des éléments de contrôle interne à la place de l'entité et participer à toute prise de décision concernant le dimensionnement du contrôle interne.

Le commissaire aux comptes ayant une mission de contrôle légal peut être amené à contribuer à la cartographie des risques d'une entité non-EIP, à sa demande. La Commission rappelle que la prestation de « *Cartographie des risques* » constitue clairement une mission complémentaire par rapport à la mission légale et que son contenu se distingue de l'approche d'audit du commissaire aux comptes résumée ci-avant.

La Commission souligne que la prestation de « *Cartographie des risques* » est décrite de la façon suivante par la CNCC :

- prendre connaissance du secteur d'activité de l'entreprise et de son environnement réglementaire ;
- prendre connaissance des activités de l'entreprise, de son organisation et de son système d'information ;
- identifier des risques pesant sur l'entité ou certains aspects, à la demande du client ;
- identifier des vulnérabilités de l'entreprise, au regard notamment de sa capacité à poursuivre ses activités (modèle économique et structure, évolution du secteur d'activité, ...)
- formaliser une cartographie des risques, des forces, faiblesses, et formuler des recommandations,
- restituer à l'oral et à l'écrit auprès des clients.

Un rapport de recommandations sur les améliorations nécessaires ou souhaitables sera également établi en sus de la présentation de la cartographie.

La Commission souligne que l'étendue de la prestation couvre un périmètre d'analyse des risques plus large que celui compris dans la mission de certification légale des comptes dans la mesure où cette analyse ne se limite pas aux seuls risques relatifs à l'établissement de l'information financière de l'entité.

Dans ce contexte, la Commission a étudié en détail les travaux à réaliser dans le cadre d'une prestation de cartographie des risques et a identifié deux situations possibles :

1°) Travaux pour lesquels le commissaire aux comptes ne se place pas dans une situation d'autorévision et/ou de perte d'indépendance et d'impartialité

La Commission estime que, fort de sa connaissance de l'organisation de l'entité, le commissaire aux comptes est à même, concomitamment à sa mission de contrôle légal et sur la base d'une analyse documentaire préalable, de fournir une assistance méthodologique

afin d'aider l'entité à réaliser une cartographie des risques et/ou lui fournir des éléments d'information sur un référentiel normatif pour construire cette cartographie.

Dans ce contexte, le commissaire aux comptes peut délivrer des outils méthodologiques, questionnaires ou exemples de matrices de risques, afin de permettre à la direction de hiérarchiser les risques en fonction de ses propres besoins ; il peut également préparer, planifier et organiser des entretiens avec les interlocuteurs clés pour collecter des informations, assister à la conduite des entretiens, faire une synthèse des entretiens et établir une liste des risques identifiés par les différents interlocuteurs et de leurs caractéristiques selon la société.

En outre, le commissaire aux comptes peut expliciter à l'entité comment formaliser son analyse des risques sous forme de cartographie (i.e. synthèse par risque majeur, descriptif, causes, conséquences, moyen de maîtrise, ...). Lorsque la société a défini l'échelle de mesure des risques sous sa seule responsabilité, le commissaire aux comptes peut positionner les risques sur cette échelle et en proposer une représentation graphique.

Enfin, le commissaire aux comptes peut procéder à la demande de l'entité, à une revue critique d'une première évaluation des risques réalisée par cette dernière.

Le commissaire aux comptes doit, dans tous les cas, éviter d'être associé à la gestion ou la prise de décision de l'entité. Pour cela, il doit s'assurer que la direction du client exerce son jugement et prend les décisions qui sont de sa responsabilité. Cela implique de veiller à ce qu'une personne possédant les compétences appropriées, l'autorité ainsi que la connaissances et expérience pour exercer ces responsabilités soit identifiée.

2°) Travaux pour lesquels le commissaire aux comptes se place dans une situation d'autorévision et/ou de perte d'indépendance et d'impartialité

La Commission est d'avis que les travaux réalisés par le commissaire aux comptes consistant à mesurer et évaluer des risques en termes de conséquences (gravité) et de probabilité d'occurrence, par lui-même, sur une échelle qu'il a définie et à la place de la direction de l'entité, le placent dans une situation de perte d'indépendance et d'impartialité car ils le conduisent à être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée.

Il en serait de même si le commissaire aux comptes fournissait lui-même un outil de gestion des risques et/ou définissait l'échelle de mesure des risques et le niveau de risque cible, et fixait les plans d'actions et/ou les mettait en œuvre, notamment en participant au dimensionnement du contrôle interne, dans le cadre de la mise en œuvre d'une gestion des risques, postérieurement à la cartographie des risques. Le commissaire aux comptes se placerait aussi dans une situation d'autorévision si les travaux réalisés étaient utilisés pour modifier l'organisation et le système d'information concourant à la production des comptes soumis à la certification.

Enfin, la Commission estime que l'analyse des vulnérabilités de toute nature affectant la capacité de l'entreprise à poursuivre ses activités et les recommandations nécessaires ou souhaitables y afférentes que le commissaire aux comptes formule dans le cadre de la

prestation de « *Cartographie des risques* » sont de nature à influencer sur la gestion, le contrôle interne et les comptes de l'entité.

Pour cette seconde partie des travaux, compte tenu de l'importance du risque, la Commission estime qu'aucune mesure de sauvegarde ne permet de garantir que l'indépendance ou l'impartialité du commissaire aux comptes ne sont pas compromises. Le commissaire aux comptes ne doit donc pas réaliser ces travaux concomitamment à la mission de certification légale.

La Commission rappelle que si le commissaire aux comptes réalisant des travaux sur les risques identifie des éléments susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation, il devra tirer les conséquences dans ses diligences et son opinion.

En conclusion, compte tenu des éléments ci-dessus, et notamment du fait que certains travaux dans le champ d'une prestation de cartographie des risques peuvent conduire à un risque sur l'indépendance ou l'impartialité du commissaire aux comptes, celui-ci doit utiliser son jugement professionnel pour déterminer les travaux qu'il est possible de réaliser en fonction de l'organisation de la société. Il doit notamment veiller à ne pas se mettre dans une situation où il serait amené à prendre des décisions à la place de la société.

Par ailleurs, la Commission rappelle que la lettre de mission doit clairement définir l'étendue de la prestation, en précisant, notamment, les limites résumées ci-dessus ainsi que les responsabilités du commissaire aux comptes et de la direction de l'entreprise. Elle invite également le commissaire aux comptes à rester vigilant sur le niveau de détail des recommandations formulées afin d'éviter que celles-ci soient assimilées à un plan d'actions résultant de décisions de gestion auxquelles le commissaire aux comptes ne peut être associé.

La Commission souligne enfin que la prestation de « *Cartographie des risques* » est sans rapport avec l'évaluation des risques financiers, comptables et de gestion communiquée aux dirigeants d'une entité dans le cadre de la mission d'audit légal des petites entreprises (ALPE), laquelle est basée sur les risques d'audit identifiés par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission (NEP 911).

ANNEXE

Articles du code de déontologie :

Article 5 C. déontologie

« I. - Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il doit également éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation. Ces exigences s'appliquent pendant toute la durée de la mission ou de la prestation, tant à l'occasion qu'en dehors de leur exercice.

Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission ou de la prestation est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au présent article.

II. - L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'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'autorévision 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.

III. - 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 ».

Article 19 C. déontologie

« I. - Le commissaire aux comptes identifie les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal, qu'il certifie les comptes d'une entité d'intérêt public ou ceux d'une autre entité.

Son appréciation porte notamment sur les risques d'atteinte à l'intégrité, à l'impartialité, à l'indépendance. Elle porte également sur les risques de conflits d'intérêts ou d'auto-révision, ainsi que sur ceux qui résultent de liens personnels, professionnels ou financiers.

Il tient compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de son appartenance à un réseau, notamment lorsqu'il se trouve dans l'une des situations mentionnées à l'article L. 822-11-1 du code de commerce.

Il tient compte également des risques d'autorévision le conduisant à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations de service 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 de certification.

II. – Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées conformément aux dispositions du III de l'article 5 du présent code.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.

Il ne peut accepter une mission de contrôle légal ou la poursuivre que s'il est en mesure de justifier que son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal ne sont pas affectés ».

Article 22 C. déontologie

« I. - Avant d'accepter sa nomination, le commissaire aux comptes analyse la nature des missions ou prestations que lui-même ou le cas échéant le réseau auquel il appartient auraient réalisées antérieurement pour la personne ou l'entreprise intéressée ou pour la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, afin d'identifier, notamment, les risques d'auto-révision qui pourraient résulter de la poursuite de leurs effets dans le temps. Il apprécie leur importance au regard des comptes et met en place les mesures de sauvegarde appropriées.

Dans un tel cas, il communique à la personne ou à l'entreprise dont il sera chargé de certifier les comptes, pour mise à disposition des actionnaires et associés, les renseignements concernant les missions ou prestations antérieures à sa nomination (...) ».

Articles de la Norme de déontologie « Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – Application des principes fondamentaux de comportement » :

Paragraphe 16 – Impartialité

« L'article 4 du code de déontologie dispose, dans un premier alinéa que « dans l'exercice de son activité professionnelle, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris ».

Il ajoute dans un second alinéa que le commissaire aux comptes « évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité ».

L'attitude impartiale du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence, ce qui suppose que le commissaire aux comptes s'assure que, en conscience, mais aussi aux yeux d'un tiers objectif, raisonnable et informé, ses conclusions ou ses jugements sont libres, exempts de tout préjugé, ou de toute volonté de satisfaire un intérêt particulier au détriment de l'intérêt général.

Le commissaire aux comptes veille à préserver ses conclusions ou ses jugements de l'influence de toutes croyances, animosités, sympathies, ou de tous engagements politiques ou associatifs.

Pour cela, il tient compte en particulier :

– des éventuels liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects, noués avant ou pendant la réalisation de la mission ou de la prestation, entre la personne ou l'entité pour laquelle il réalise ou envisage de réaliser la mission ou la prestation et lui-même, les associés de la structure d'exercice professionnel à laquelle il appartient, les salariés de cette structure et les membres de son réseau ; et

– de sa capacité à réaliser la mission ou la prestation indépendamment des conclusions que la personne ou l'entité qui envisage de lui confier la mission ou la prestation ou qui lui a confié cette mission ou cette prestation souhaiterait qu'il émette (...) ».

Paragraphe 20 – Indépendance et prévention des conflits d'intérêts

« L'article 5 du code de déontologie dispose en son point I que « le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il doit également éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation. Ces exigences s'appliquent pendant toute la durée de la mission ou de la prestation, tant à l'occasion qu'en dehors de leur exercice ».

Cet article précise en son point II que l'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence et garantit l'absence de parti pris ou de conflits d'intérêts dans l'émission de ses conclusions ainsi que l'absence de risque d'autorévision.

Il prévoit enfin en son point III la démarche usuellement dénommée « risques et sauvegardes » que le commissaire aux comptes adopte lorsqu'il se trouve exposé à une situation à risque, de sorte que son indépendance ne soit pas affectée ».

Articles du code de commerce :

Article L. 821-28 C. com. :

« (...) IV.-Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification des comptes ou de certification d'informations en matière de durabilité auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre ».

Article L. 821-54 C. com. :

« I. - Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur (...) ».