

H3C

RAPPORT ANNUEL 2014



RAPPORT ANNUEL 2014

du Haut Conseil du commissariat aux comptes

En date du 2 juillet 2015, le H3C a adopté le présent rapport. Il rend compte des activités du H3C au cours de l'année 2014 et leur prolongement au cours des premiers mois de 2015. En application des dispositions de l'article R. 821-13 du code de commerce, le H3C établit chaque année un rapport public retraçant notamment le résultat des contrôles des commissaires aux comptes réalisés dans l'année. Le rapport annuel est adressé au Garde des Sceaux, ministre de la Justice.

SOMMAIRE

| | |
|---|--------------|
| Le mot de la Présidente | p. 02 |
| Le Haut Conseil | p. 04 |
| 1. Les missions du H3C | p. 06 |
| 2. Le collège | p. 07 |
| 3. Le secrétariat général | p. 10 |
| 4. Les moyens budgétaires | p. 11 |
| Préparer l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit | p. 12 |
| 1. La définition des « entités d'intérêt public » | p. 14 |
| 2. Les mesures relatives au contrôle qualité | p. 14 |
| 3. Les mesures relatives à l'indépendance | p. 15 |
| 4. Les rapports des contrôleurs légaux | p. 19 |
| 5. Les normes et autres mesures relatives à l'exercice professionnel | p. 20 |
| 6. Les mesures relatives à l'organisation de la supervision publique | p. 22 |
| 7. La coopération entre les autorités de contrôle | p. 23 |
| Coopérer en Europe et à l'échelon international | p. 24 |
| 1. La coordination européenne | p. 26 |
| 2. Les relations bilatérales | p. 28 |
| 3. La coopération internationale : les travaux de l'IFIAR | p. 28 |
| Contribuer à la normalisation, veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance | p. 32 |
| 1. L'évolution de la réglementation professionnelle | p. 34 |
| 2. Les bonnes pratiques professionnelles | p. 34 |
| 3. Les avis | p. 36 |
| 4. Les réponses directes et questions en cours de traitement | p. 37 |
| Contrôler | p. 38 |
| 1. Le programme de contrôle de l'année 2014 | p. 44 |
| 2. Les résultats | p. 45 |
| Juger en appel | p. 54 |
| 1. Données chiffrées | p. 56 |
| 2. Les décisions rendues en matière d'inscription | p. 57 |
| 3. Les décisions rendues en matière de contestation d'honoraires | p. 58 |
| 4. Les décisions rendues en matière disciplinaire | p. 59 |
| Annexes | p. 62 |

Le mot de la Présidente





L'année 2014 restera très certainement dans l'histoire de la profession comme celle de la parution de la réforme européenne de l'audit, puisque le 16 avril 2014, ont été adoptés la directive et le règlement attendus depuis le lancement du livre vert en 2010. Cette réforme, comme nous avons eu l'occasion de l'exposer dans les précédents rapports, a pour objectif d'harmoniser les règles applicables dans les pays de l'Union européenne et de renforcer celles dont l'objet est d'assurer l'indépendance des auditeurs. Habitue de longue date à un encadrement assez strict de l'exercice du commissariat aux comptes, la France ne connaîtra pas, à cette occasion de grands bouleversements, mais la profession devra néanmoins s'adapter à de nouvelles dispositions dont les plus spectaculaires sont sans doute la rotation obligatoire des cabinets et le changement de l'approche des services non-audit.

Toutes les parties prenantes, au premier rang desquelles le Haut Conseil, ont donc consacré une part importante de leur activité à l'étude des conséquences prévisibles de la réforme et à la détermination des réponses proposées à la Chancellerie en charge de l'intégration des nouvelles dispositions dans le droit national, là où des options sont ouvertes par les textes européens. Le Haut Conseil se prépare également à l'exercice des responsabilités accrues qui lui seront dévolues, le renforcement de la régulation publique de la profession d'auditeur étant l'une des lignes de force de la réforme et celle-ci devenant applicable le 17 juin 2016.

La réforme consacre également un mouvement amorcé depuis plusieurs années d'internationalisation croissante de la régulation de l'audit avec la mise en place de collègues de régulateurs pour effectuer les contrôles des cabinets relevant d'un même réseau présents dans différents États membres et la création d'un organe européen de coordination et d'animation de l'action des régulateurs nationaux.

Le Haut Conseil tient à être un élément moteur des travaux réalisés tant au niveau européen qu'au niveau international, au sein de l'IFIAR, afin de promouvoir le modèle français de l'audit et d'asseoir l'influence de la France dans ces lieux de réflexion et de partage des expériences et des informations.

Ces changements, comme l'évolution des techniques et pratiques en matière d'audit ne manquent pas de provoquer une inquiétude bien légitime dans une profession qui a du absorber depuis 12 ans de nombreux bouleversements et s'adapter à la création puis à la montée en puissance d'un organe public de régulation.

Toutefois, les contacts noués entre le Haut Conseil, la Compagnie nationale et les compagnies régionales des commissaires aux comptes ont permis d'établir des relations constructives et efficaces, au service de la recherche commune du renforcement de la qualité de l'audit et de l'image de la profession.

Avec les ajustements rendus nécessaires par la réforme, cette coopération est appelée à se poursuivre, ainsi que les échanges entre le Haut Conseil et les autorités nationales intéressées au bon fonctionnement de l'audit, AMF et ACPR et, sans doute prochainement, l'Autorité de la concurrence.

Et puisque ce billet est le dernier qu'il me sera donné d'écrire, mon mandat expirant à la fin de l'année 2015, qu'il me soit permis de rendre ici un vibrant hommage à tous ceux qui, au sein du Haut Conseil ou en lien avec lui, ont permis à celui-ci de voir le jour puis de grandir et enfin de devenir aujourd'hui une autorité reconnue en France et à l'étranger. Au-delà de la nostalgie qui ne manquera pas de m'étreindre en quittant ces belles fonctions, je garderai le souvenir de toutes les rencontres qu'elles m'ont permis de faire et la fierté d'avoir contribué à ce développement.

Christine Thin
Présidente du H3C

HAUT CONSEIL DU COMMIS

Autorité de Co

CONSEIL SUPERIEUR

CONSEIL SUPERIEUR

Haut Conseil du Commissa

onseil du Commissariat aux Com

Le Haut Conseil

Autorité publique indépendante, le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) est l'autorité de régulation et de contrôle de la profession de commissaires aux comptes en France.

Institué par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, le Haut Conseil a pour mission d'assurer la surveillance des commissaires aux comptes en France, de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance et d'assurer la coopération européenne et internationale des systèmes de supervision publique de la profession d'auditeur.

Le collège du Haut Conseil s'appuie, pour l'accomplissement de ses missions, sur plusieurs commissions consultatives et un comité d'audit. Les services opérationnels du H3C sont réunis au sein du secrétariat général composé de près de 50 agents.



1. Les missions du H3C

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) a pour mission :

- d'assurer la surveillance des commissaires aux comptes en France ;
- de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance ;
- et d'assurer la coopération européenne et internationale des systèmes de supervision publique de la profession d'auditeur.

À ce titre, le Haut Conseil est membre des coordinations européenne et internationale de l'audit qui conduisent une démarche coordonnée de la régulation de la profession d'auditeurs aux échelons européen et international. Il s'implique également dans les processus de consultation et de dialogue mis en place entre les normalisateurs mondiaux et les coordinations des régulateurs d'audit.

En France, le H3C intervient dans le processus d'adoption des normes d'exercice professionnel. Homologuées par arrêté du Garde des Sceaux qui recueille préalablement l'avis du H3C, ces normes guident et sécurisent la démarche du commissaire aux comptes. Le Haut Conseil identifie et promeut des bonnes pratiques professionnelles

qui complètent les règles d'exercice professionnel. Il rend des avis sur l'application du code de déontologie de la profession et examine les situations pratiques qui lui sont soumises par les commissaires aux comptes, les entreprises, les autorités publiques ainsi que par le secrétaire général du H3C à l'occasion des opérations de contrôle. Il peut également s'autosaisir.

Le H3C organise et réalise les contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes. Il les supervise lorsqu'ils sont réalisés sur délégation par les instances professionnelles. Les contrôles ont pour objet de s'assurer du bon exercice du commissariat aux comptes. Ils s'inscrivent dans un cadre européen et international. Le H3C veille à la cohérence de ses contrôles avec les points d'attention et les attentes exprimées par la communauté des régulateurs européens et internationaux. Les contrôles donnent lieu à des recommandations. En cas de manquement avéré, les contrôles peuvent conduire à saisir le procureur général, en vue d'un éventuel exercice de la procédure disciplinaire.

Le Haut Conseil est également l'instance d'appel des décisions rendues par les chambres et commissions régionales en matière de discipline, d'honoraires et d'inscription.



2. Le collège

La composition du H3C répond à plusieurs critères : l'indépendance, la collégialité, l'expertise. Composé de douze membres, le collège du H3C est présidé par un membre de la Cour de cassation. Il comprend :

- trois magistrats dont deux de l'ordre judiciaire et un de la Cour des comptes ;
- le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant, le directeur général du Trésor ou son représentant, un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- trois personnalités qualifiées dans les matières économique et financière ;
- trois commissaires aux comptes.

Un commissaire du gouvernement est désigné par le Garde des Sceaux auprès du H3C avec voix consultative. Les fonctions de commissaire de gouvernement sont assurées par le directeur des affaires civiles et du sceau ou son représentant.

Le magistrat chargé du ministère public devant le H3C statuant en appel des chambres régionales de discipline, est nommé par le Garde des Sceaux, ministre de la Justice, parmi les avocats généraux près la Cour de cassation, sur proposition du procureur général. Lorsqu'il siège en tant qu'instance d'appel, le H3C est assisté de rapporteurs.

Le collège délibère sur toute question relevant de la compétence du H3C dans la limite des pouvoirs propres du président et du secrétaire général.

Les membres du H3C



Christine Thin
Présidente,
conseiller honoraire
à la Cour de cassation



Jean-Pierre Zanoto
Conseiller
à la Cour de cassation



Guy Piolé
Conseiller maître
à la Cour des comptes



François-Roger Cazala
Conseiller maître
à la Cour des comptes
(à compter du 21 novembre 2014)



Gérard Rameix
Président de l'Autorité
des marchés financiers



Sébastien Raspiller
Représentant
du directeur général
du Trésor



Bernard Castagnède
Professeur des universités



Philippe Christelle
Directeur d'audit interne



Jacques Ethevenin
Directeur financier



Caroline Weber
Administratrice
de sociétés



Antoine Mercier
Commissaire aux comptes



Sylvie Perrin
Commissaire aux comptes



Catherine Sabouret
Commissaire aux comptes

Commissaire du gouvernement



Carole Champalaune
Directrice des affaires
civiles et du Sceau



Alice Navarro
Représentante de la Directrice
des affaires civiles et du Sceau



Antoine Chabert
Représentant de la Directrice
des affaires civiles et du Sceau
(à compter du 25 novembre 2014)

Plusieurs commissions consultatives ont été constituées :

- La **commission spécialisée en matière internationale** définit les grandes orientations des actions que mène le H3C dans les cadres européen et international.
- La **commission spécialisée en matière de normes** examine les projets de normes élaborés par la CNCC. Ses membres participent au groupe de concertation constitué avec la CNCC en vue de l'homologation de ces projets.
- La **commission spécialisée en matière de saisines** examine les questions dont le H3C est saisi ou dont il décide de s'auto saisir.
- La **commission spécialisée en matière de contrôle qualité** propose au collège des orientations de programme et suit le bon déroulement des contrôles. Les membres de la commission participent au comité de coordination H3C-CNCC.
- Le H3C s'est doté d'un **comité d'audit**. Sa fonction est de préparer, en émettant des avis, les délibérations du collège en matière financière et de veiller à la bonne exécution du budget. Le comité d'audit émet également des avis relatifs aux projets informatiques, à la prise à bail de locaux et leur aménagement et, plus généralement, à l'attribution des marchés dont le montant atteint ou dépasse 50 000 €.

3. Le secrétariat général

Le secrétariat général est placé sous la direction du secrétaire général dont les attributions et missions sont fixées par le code de commerce. Sous l'autorité du président, il est chargé de la gestion administrative du H3C, de la préparation et du suivi des travaux, ainsi que de toute question qui pourrait lui être confiée.

Le secrétaire général dispose de pouvoirs propres en matière de contrôle, notamment en ce qui concerne leur réalisation, l'émission de recommandations et la saisine des parquets. Il instruit les situations individuelles, sauf lorsque le H3C est saisi en tant qu'instance d'appel en matière juridictionnelle.

Compte tenu de ses attributions en matière de contrôles, il n'intervient pas dans l'instruction des dossiers présentés au H3C en matière disciplinaire. Cette mission est assurée, sous l'autorité du président, par le secrétaire de la formation juridictionnelle, nommé par arrêté du Garde des Sceaux, ministre de la Justice.

Il est assisté d'un secrétaire général adjoint auquel il peut déléguer sa signature en toute matière.

Au 31 décembre 2014, le secrétariat général se compose de 48,7 agents (équivalents temps plein) :

- Le **service chargé de la coopération internationale** participe aux travaux de coopération conduits dans le cadre de la coordination européenne et internationale. Il assiste le H3C dans l'établissement des relations avec les homologues étrangers et l'élaboration des accords de coopération.
- La **direction des normes et de la déontologie** instruit les dossiers et les saisines qui relèvent de son domaine. Elle est consultée sur l'ensemble des questions relatives à la doctrine et aux pratiques professionnelles. Elle contribue aux travaux des instances internationales dans les domaines normatifs et déontologiques auxquels le H3C estime utile de participer.
- La **direction des contrôles** réalise les contrôles des cabinets de commissariat aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public.
- La **direction de la supervision des contrôles** prépare les décisions du H3C relatives au cadre et aux orientations des contrôles. Elle supervise les contrôles effectués par les instances professionnelles. Elle revoit les rapports et exploite les résultats de l'ensemble des contrôles et en rend compte au collège. Elle élabore les recommandations adressées aux cabinets concernés à l'issue de la réalisation des contrôles.



Philippe Steing
Secrétaire général



Laurence Duflo
Secrétaire général adjoint

- La **direction juridique** intervient sur l'ensemble des questions de droit en lien avec le commissariat aux comptes. Elle participe au bon fonctionnement administratif du H3C et à l'organisation des séances plénières. Elle contribue aux travaux de la coopération internationale et prépare les accords de coopération avec les homologues étrangers.
- La **direction technique** contribue à la coordination des actions et des travaux internes aux services. Elle favorise la promotion des positions techniques du H3C auprès des instances nationales et internationales. Elle intervient sur des dossiers spécifiques que lui attribue le secrétaire général.
- Le **secrétariat de l'activité juridictionnelle** du H3C est assuré par un greffier.
- Le H3C est doté d'un **agent comptable**.

Les effectifs du Haut Conseil

| | 2014 | 2013 |
|--|-------------|-------------|
| Collège | 12 | 12 |
| Présidente (à temps plein) | 1 | 1 |
| Autres membres du collège | 11 | 11 |
| Agents du secrétariat général* | 48,7 | 47,6 |
| dont contrôleurs | 18,8 | 18,8 |
| Autre | 1 | 1 |
| Agent comptable (en adjonction de services) | 1 | 1 |

* Effectifs présents en fin d'année, corrigés des temps partiels

4. Les moyens budgétaires

Le H3C dispose de l'autonomie financière.

Les ressources du H3C sont constituées de droits, contributions et cotisations dus par les commissaires aux comptes.

Depuis 2011, un financement complémentaire est versé au H3C par la CNCC. Il est destiné à la prise en charge de la rémunération des contrôleurs employés par le H3C depuis le 1^{er} janvier 2010. Son assiette repose sur les honoraires des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.

En 2014, les produits du H3C se sont élevés à 9 225 milliers d'euros, dont notamment 5 943 milliers d'euros au titre des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes et reversés par la CNCC et 2 665 milliers d'euros au titre du financement complémentaire.

Compte tenu de charges à hauteur de 9 270 milliers d'euros, le H3C a dégagé en 2014 une perte de 45 milliers d'euros qui viendra s'imputer sur ses réserves. Avant perte de l'exercice 2014, ces dernières s'élèvent à 10 095 milliers d'euros. En 2015, les réserves permettront de nouveau au H3C d'équilibrer son budget.

Une réflexion sur le dimensionnement des recettes du H3C en relation avec ses missions est en cours, compte tenu notamment des évolutions découlant de la mise en œuvre de la réforme de l'audit.

Une présentation détaillée des comptes 2014 du H3C figure en annexe 1.



Préparer l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit

L'année 2014 a été marquée par l'adoption d'un règlement et d'une directive relatifs au contrôle légal des comptes dans l'Union européenne et à sa supervision publique. Ces textes entreront en application en juin 2016.

Le Haut Conseil a examiné les nouveaux textes afin d'évaluer leur incidence sur la réglementation française et d'identifier les articulations souhaitables entre la législation européenne et la législation nationale. Il a également évalué l'opportunité de lever ou non les options proposées par le règlement européen.

Il a transmis ses préconisations au Garde des Sceaux et aux services de la Chancellerie en charge de la transposition des textes européens dans la législation nationale.

La Commission européenne a lancé en 2010 une réforme du contrôle légal des comptes en vue d'améliorer la qualité de l'audit, de déconcentrer le marché et de renforcer l'indépendance des auditeurs. Après avoir publié un livre vert « politique en matière d'audit : les leçons de la crise », la Commission européenne a proposé un ensemble de mesures à l'adoption du Conseil et du Parlement européen. Une directive et un règlement ont été adoptés le 16 avril 2014 puis publiés au Journal Officiel de l'Union européenne du 27 mai 2014. La directive 2014/56/UE modifie la directive européenne 2006/43/CE qui organise le contrôle légal des comptes et sa supervision publique. Le règlement 537/2014 prévoit des dispositions spécifiques au contrôle légal des comptes des « entités d'intérêt public » (EIP).

Au cours de l'année 2014, le H3C a examiné les nouveaux textes afin d'évaluer leur incidence sur la réglementation française et d'identifier les articulations souhaitables entre la législation européenne et la législation nationale. Le Haut Conseil a également examiné l'opportunité de lever ou non les options proposées par le règlement européen.

Le H3C a examiné les thèmes qui suivent :

- la définition des entités d'intérêt public ;
- les mesures relatives au contrôle ;
- les mesures relatives à l'indépendance ;
- les rapports des contrôleurs légaux ;
- les normes et autres mesures relatives à l'exercice professionnel ;
- les mesures relatives à l'organisation de la supervision publique ;
- la coopération entre les autorités de contrôle.

Les éléments qui suivent retracent les préconisations du H3C. Ils constituent un rapport d'étape susceptible d'évolutions et ne présument pas des décisions qui seront arrêtées par le législateur lors de la transposition en France des textes européens.

1. La définition des « entités d'intérêt public »

Le règlement impose des obligations nouvelles aux entités d'intérêt public (EIP) et à leurs contrôleurs légaux. La directive, qui définit l'EIP, retient un périmètre plus restrictif que celui retenu à ce jour en France. Selon la directive, les EIP comprennent les sociétés cotées sur un marché réglementé, les établissements de crédit et les entreprises d'assurance. Elle prévoit toutefois que les États membres puissent étendre ce périmètre EIP à d'autres entités, dans la mesure où les entités désignées auraient une importance publique en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou du nombre de leurs salariés.

Le Haut Conseil propose de retenir la définition de l'EIP prévue par les textes européens sans l'étendre à d'autres entités afin de ne pas leur imposer de façon systématique l'ensemble des mesures supplémentaires prévues pour les EIP. Cette préconisation n'empêchera pas le Haut Conseil d'apporter une attention particulière aux cabinets qui sortiraient du champ actuel de l'EIP en France (comme les associations faisant appel à la générosité publique, mutuelles, institutions de prévoyance et organismes de sécurité sociale), notamment au travers des sélections opérées dans le cadre d'une approche par les risques des contrôles.

2. Les mesures relatives au contrôle qualité

2.1. La périodicité des contrôles

Les textes européens soumettent à un contrôle périodique les commissaires aux comptes (EIP et non EIP) à partir d'une analyse du risque et selon une périodicité qui diffère selon la taille des entités qu'ils auditent. La directive ne prévoit pas une périodicité légale pour le contrôle des cabinets non EIP détenteurs exclusivement de mandats de « petites entreprises ».

Le Haut Conseil préconise de ne pas soumettre les cabinets non EIP détenteurs exclusivement de mandats de « petites entreprises » à une périodicité légale de contrôle. Cette proposition permet de sortir d'une logique quantitative de contrôle et de privilégier leur aspect qualitatif en se fondant sur l'approche par les risques. Elle permet également d'introduire des contrôles inopinés plus efficaces que des contrôles prévisibles réalisés en suivant une périodicité de six ans.

2.2. Le système d'assurance qualité EIP et non EIP

Le règlement prévoit le dispositif de contrôle des cabinets EIP tandis que celui des cabinets non EIP est décrit par la directive.

Le Haut Conseil préconise de soumettre un cabinet qui procède à la fois au contrôle légal des comptes d'entités EIP et non EIP à un même contrôle conduit par un inspecteur du Haut Conseil, y compris en ce qui concerne son activité non EIP. Le contrôle devra être adapté en suivant une approche par les risques et en graduant l'intensité des vérifications en fonction du profil des mandats détenus.

2.3. La délégation du système d'assurance qualité non EIP

La directive prévoit qu'une autorité compétente unique est chargée de la supervision de la profession et en assume la responsabilité finale. La supervision des cabinets non EIP peut être déléguée, en précisant les tâches déléguées et leurs conditions de réalisation. Le contrôle des cabinets EIP ne peut être délégué à des contrôleurs praticiens.

Le Haut Conseil propose de déléguer la réalisation des contrôles non EIP à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et/ou aux Compagnies régionales des commissaires aux comptes (CRCC). Le recours à des contrôleurs praticiens permet de bénéficier de l'expertise des professionnels sur des mandats non EIP pour lesquels le profil des professionnels en exercice paraît adapté.

3. Les mesures relatives à l'indépendance

3.1. Les services non audit

La directive renforce les principes visant à préserver l'indépendance et l'objectivité du contrôleur légal. Elle ne prévoit pas de dispositions spécifiques concernant la fourniture de services non audit. Le règlement, quant à lui, instaure un dispositif limitant les services non audit, applicable au contrôleur légal et à son réseau. Il définit une liste de services interdits au commissaire aux comptes et aux membres de son réseau. Les États membres peuvent étendre ou assouplir cette liste. Les services qui ne figurent pas dans cette liste doivent être autorisés par le comité

d'audit. Les États membres ont également la possibilité de fixer des règles plus strictes quant à leurs conditions de fourniture. Enfin, le règlement prévoit un plafonnement des honoraires relatifs aux services non audit fournis qui ne pourront pas dépasser 70% des honoraires versés au titre de l'audit. Les États membres peuvent rendre cette disposition plus exigeante.

Le Haut Conseil a analysé le dispositif européen et l'opportunité d'envisager une évolution du système français. Il s'est appuyé sur les travaux qu'ils avaient précédemment engagés sur les « services liés » à l'audit.

Le Haut Conseil est favorable à un système unique applicable quelle que soit l'entité contrôlée (EIP ou non EIP), sous réserve d'adaptation de certaines dispositions. Il relève qu'en l'absence de comité d'audit, l'autorisation préalable des services non audit devrait être délivrée par l'organe d'administration ou de surveillance de l'entité.

Concernant la liste des services interdits, le Haut Conseil relève que certaines interdictions posées par l'actuel code de déontologie ne sont pas visées par le dispositif européen. Compte tenu du risque d'atteinte à l'indépendance que ces services pourraient engendrer, le Haut Conseil estime opportun de conserver leur interdiction. Pour les mêmes motifs, il n'estime pas souhaitable d'autoriser la fourniture de services en matière d'évaluation et en matière fiscale.

Concernant les services qui ne figurent pas dans la liste d'interdiction, le Haut Conseil est favorable à la mise en place de mesures d'encadrement complémentaires à celles prévues par le règlement. Il préconise l'élaboration d'un cadre conceptuel à valeur légale ou réglementaire qui pourrait être complété d'éléments doctrinaux ou de bonnes pratiques professionnelles qui définiraient les contours des prestations.

3.2. Les honoraires

Plafonnement des honoraires relatifs à des services non audit (70%)

Le règlement instaure un plafonnement des services non audit fournis à une EIP, sa mère ou ses filiales dès lors que le commissaire aux comptes a fourni des prestations non audit pendant au moins trois exercices consécutifs à l'EIP. Les services non audit sont plafonnés à 70% de la moyenne des honoraires de contrôle légal perçus dans le groupe dans l'Union européenne, sur les trois derniers exercices. Les États ont la possibilité de prévoir des exigences plus strictes. L'autorité compétente a également la possibilité de

dispenser le contrôleur légal qui le demande, de respecter ces dispositions pour deux exercices maximum, à titre exceptionnel.

Le Haut Conseil préconise d'éviter la pratique d'une « année blanche » qui permettrait de ne pas appliquer le plafonnement dès lors que des services non audit n'auraient pas été fournis pendant trois années consécutives. Il propose que le calcul du plafonnement soit lissé sur trois exercices. Par ailleurs, afin de préserver l'indépendance de l'auditeur, le Haut Conseil estime pertinent de prendre en compte dans la base de calcul du plafonnement, les services non audit fournis, d'une part, par les membres du réseau, et d'autre part, à l'ensemble du groupe. Toutefois, il estime qu'il ne serait pas approprié d'élargir la base de calcul si les autres États membres n'en faisaient pas autant, afin de ne pas entraîner de disparité concurrentielle.

Contrairement au système instauré par la loi de sécurité financière, le dispositif d'encadrement des services non audit ne reposera plus sur un principe d'interdiction sauf prestation autorisée expressément mais sur un principe d'autorisation des services autres que d'audit à l'exception de ceux mentionnés dans la liste des prestations interdites. Afin de renforcer ce nouveau dispositif, le Haut Conseil propose de plafonner les services non audit à 50% de la moyenne des honoraires de contrôle légal perçus dans le groupe dans l'Union européenne. En effet, il estime nécessaire de limiter le volume des services que l'auditeur est autorisé à fournir à l'entité au sein de laquelle il détient un mandat de contrôle légal des comptes afin que son indépendance ne soit pas affectée par la réalisation de prestations accessoires à son activité principale.

Le Haut Conseil n'a pas estimé opportun de soumettre les mandats non EIP à ce dispositif de plafonnement.

Il propose également que le Haut Conseil soit désigné comme l'autorité compétente qui dispense, à titre exceptionnel, le contrôleur légal d'appliquer les dispositions prévues pour deux exercices maximum.

Plafonnement des honoraires totaux reçus d'une EIP (15%)

Le règlement instaure de nouvelles dispositions de plafonnement des honoraires. Lorsque les honoraires totaux reçus d'une EIP par le contrôleur légal des comptes au cours de chacun des trois derniers exercices consécutifs,

dépassant 15% du total des honoraires reçus par le contrôleur légal :

- *ce dernier en informe le comité d'audit et analyse avec lui les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde mises en place pour les atténuer ;*
- *le comité d'audit envisage la mise en œuvre d'un contrôle qualité de la mission par un autre contrôleur légal ;*
- *lorsque la limite des 15% continue à être dépassée, le comité d'audit décide de la poursuite ou non du mandat pendant une période supplémentaire qui ne peut pas dépasser deux ans.*

Le règlement permet aux États membres de prévoir des exigences plus strictes.

Afin de permettre au comité d'audit d'apprécier l'importance des honoraires versés au niveau du groupe et de préserver l'indépendance du contrôleur légal, le Haut Conseil relève qu'il serait pertinent d'élargir la base de calcul du plafonnement aux honoraires reçus de l'ensemble du groupe et à ceux reçus par les membres du réseau. Il considère qu'il ne serait pas approprié de retenir cette proposition si celle-ci n'était pas appliquée par les autres États membres afin de ne pas créer de disparité concurrentielle. Par ailleurs, le Haut Conseil estime inopportun que ce dispositif de plafonnement à 15% soit appliqué aux cabinets non EIP. Une telle mesure constituerait une barrière à l'entrée sur le marché de l'audit pour les plus petits cabinets.

Informations à fournir par l'entité au titre des honoraires des contrôleurs légaux

En application du règlement, certaines entreprises, sous conditions de seuils ou de forme juridique, doivent publier ou communiquer des informations sur les honoraires audits et non audits versés à leurs contrôleurs légaux.

Le Haut Conseil relève que les textes européens ne devraient pas entraîner de modifications substantielles du droit français. Par souci d'information, il estime opportun d'envisager l'application des dispositions EIP relatives aux honoraires à d'autres entités non EIP. Il appelle l'attention des pouvoirs publics sur les éventuels allègements qui pourraient être réalisés lors de la révision des textes français comme par exemple proposer un format unique de restitution pour les différentes communications prévues par les textes.

Conditions de fixation des honoraires

Les textes européens ne modifient pas les principes généraux de fixation des honoraires qui prévoient que « les honoraires fixés pour la réalisation du contrôle légal des comptes :

- a) ne sont ni déterminés ni influencés par la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée ;*
- b) ne revêtent aucun caractère conditionnel ». Le règlement prévoit que les États membres peuvent appliquer des exigences plus strictes.*

Le Haut Conseil estime qu'il n'est pas nécessaire de prévoir des dispositions plus strictes que celles définies et que dans le cadre de la transposition de la réforme, il pourrait être envisagé d'améliorer le système de fixation des honoraires.

3.3. La rotation

Rotation des cabinets

Le règlement instaure une obligation de rotation des cabinets détenant des mandats EIP et fixe deux principes.

Le premier concerne la durée de la mission d'audit. D'une durée d'un an minimum, les États membres peuvent fixer la durée maximale du mandat à 10 ans et peuvent prévoir qu'elle soit prolongée jusqu'à 20 ans si une procédure d'appel d'offres est mise en place et jusqu'à 24 ans en cas de co-commissariat aux comptes. L'entité contrôlée peut demander à l'autorité compétente une nouvelle prolongation de la durée du mandat, dans la limite de deux ans supplémentaires maximum. En cas d'incertitudes quant à la durée de la mission, le contrôleur légal doit en informer l'autorité compétente dont la position sera, in fine, déterminante.

Le second principe concerne le délai à respecter à l'issue de la durée maximale avant de pouvoir de nouveau intervenir auprès de la même entité. Le règlement instaure un délai de viduité de quatre années au cours desquelles ni le cabinet d'audit ni aucun membre de son réseau ne peut entreprendre le contrôle légal des comptes de cette même entité. Afin de faciliter la mise en œuvre du texte, des dispositions transitoires qui tiennent compte de l'antériorité des mandats en cours sont prévues.

Le texte européen prévoit une durée d'intervention maximum de 10 ans pour les cabinets. Il ne retient pas de durée minimale du mandat, contrairement à ce qui est actuellement prévu en France (six ans). Le Haut Conseil est favorable à conserver une durée minimum de mandat

de six ans, et à ne pas limiter la durée d'exercice maximale en dessous de la limite de 10 ans posée par le règlement européen. S'agissant de la durée maximale d'intervention d'un même contrôleur légal, le Haut Conseil retient en outre la possibilité offerte par le règlement de prolonger la durée du mandat au-delà de 10 ans en cas de co-commissariat aux comptes et en cas d'appel d'offres. Il retient la possibilité de prolonger la durée d'exercice en cas de co-commissariat aux comptes jusqu'à 24 ans. En cas d'appel d'offres, la durée du mandat pourrait être prolongée jusqu'à un terme qui devra être inférieur à 20 ans. Le Haut Conseil estime en effet que l'appel d'offres ne présente pas les mêmes garanties pour l'indépendance que le co-commissariat aux comptes.

Rotation des associés

Le règlement européen renforce les principes de rotation des associés en vigueur. Il prévoit que les États membres puissent raccourcir la durée du mandat des associés en dessous de la limite maximum de 7 ans. La mise en place d'une rotation des personnes les plus élevées hiérarchiquement au sein de l'équipe d'audit est également prévue. Le contrôleur légal doit en outre pouvoir démontrer à l'autorité compétente que ce mécanisme est bien appliqué et adapté.

Le Haut Conseil estime souhaitable de conserver le dispositif de rotation actuel de six ans pour les associés. Il souhaiterait toutefois que des précisions soient apportées, en particulier sur ce que recouvrent les notions de « personnes les plus élevées dans la hiérarchie » et « rotation progressive et par étape » afin d'assurer la bonne application de ces dispositions et l'homogénéité des pratiques. Il suggère en outre d'apprécier l'ensemble des mesures relatives à la rotation (cabinet et associés) afin de prévoir le système le plus pratique et le plus efficace possible.

3.4. Le rôle du comité d'audit

Les textes européens précisent le rôle du comité d'audit en matière de contrôle des comptes des EIP ainsi que sa composition et son organisation. Ils renforcent également les attributions du comité d'audit vis-à-vis des auditeurs en lui attribuant un rôle accru dans la procédure de sélection des auditeurs (appels d'offres), une mission d'approbation de la fourniture de prestations non interdites et d'avis quant au maintien de la mission en cas de dépendance financière du commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil constate que, dans la pratique, les entités se réfèrent aux codes de gouvernement d'entreprise arrêtés par l'AFEP/MEDEF ou par Middlednext qui prévoient des dispositions visant à garantir l'indépendance du comité d'audit. Il estime que la prise en compte de telles mesures dans le code de commerce serait opportune au regard des exigences de la directive et du règlement.

3.5. Autres mesures relatives à l'indépendance des contrôleurs légaux

Prise de fonctions ultérieures dans l'entité auditée

La directive modifie les dispositions relatives à une prise de fonction dans l'entité contrôlée par le commissaire aux comptes de l'entité. Le contrôleur légal ou l'associé d'audit principal n'est pas autorisé, avant l'expiration d'une période de viduité d'un an au moins et deux ans au moins dans le cas du contrôle légal des comptes d'EIP et à compter de la cessation de ses fonctions, à exercer les fonctions suivantes au sein de l'entité contrôlée :

- occuper un poste de direction important ;
- être désigné membre du comité d'audit ou organe remplissant des fonctions équivalentes ;
- être désigné membre non exécutif de l'organe d'administration ou membre de l'organe de surveillance.

Ces fonctions ne pourront pas être exercées par tout employé inscrit sur la liste des commissaires aux comptes qui est mis à la disposition ou placé sous le contrôle du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, dans le délai d'un an après la cessation des fonctions.

Le Haut Conseil relève que le droit français actuel est plus contraignant que la directive européenne. Le Haut Conseil estime satisfaisant d'adopter un délai de viduité de trois ans applicable de façon homogène aux EIP et aux non EIP, qui concerne le contrôleur légal, l'associé d'audit principal ainsi que toute personne inscrite sur la liste des commissaires aux comptes ayant participé au contrôle légal des comptes de l'entité. Il précise que pour réellement apprécier la mise en cause de l'indépendance du commissaire aux comptes qui envisage d'accéder à un poste de direction dans une entité qu'il contrôle, il conviendrait, au cas par cas, de se référer à la nature du poste envisagé.

Conditions d'acceptation et de maintien de mandat

La directive ne modifie pas les principes actuels d'acceptation et de maintien de mandats. Elle précise les vérifications que le contrôleur légal réalise avant d'accepter une mission de contrôle légal des comptes. Le règlement ajoute certaines vérifications à celles fixées par la directive. Ainsi, le contrôleur légal devra :

- vérifier le respect des exigences en matière d'honoraires, de prestations non audit et de durée de mandat ;
- vérifier l'intégrité des membres des organes de surveillance, d'administration et de direction de l'EIP ;
- confirmer chaque année par écrit au comité d'audit que le contrôleur légal des comptes, le cabinet d'audit et ses associés sont indépendants vis-à-vis de l'entité contrôlée.

Les États membres ont la possibilité de simplifier les exigences pour les contrôles légaux de « petites entreprises » ou effectués sur une base volontaire.

Le Haut Conseil n'estime pas nécessaire de simplifier les vérifications liées à l'acceptation de mandat EIP dans le cas de petites entités ou d'un audit effectué sur une base volontaire, sans texte requérant de manière obligatoire une certification des comptes. Il souhaite néanmoins que l'application des dispositions soit proportionnée aux entités afin de limiter l'effort de documentation demandé au contrôleur légal de petite entreprise.

Pour les non EIP, compte tenu des dispositions d'ores et déjà prévues par la directive, le Haut Conseil n'estime pas utile d'étendre les vérifications complémentaires prévues par le règlement en cas d'acceptation d'un mandat EIP à tous les mandats non EIP.

Principes généraux d'indépendance

La directive introduit la notion de scepticisme professionnel et étend le principe de non immixtion du contrôleur légal dans le processus décisionnel de l'entité à « toute personne physique qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat du contrôle légal des comptes ». Elle étend par ailleurs l'obligation de mise en place de mesures visant à garantir l'indépendance.

Le Haut Conseil souhaite appeler l'attention des autorités sur les éventuelles difficultés d'application de certaines dispositions comme les critères à retenir pour déterminer la notion d'influence, personne directement ou indirectement liée au contrôleur légal des comptes ou de relation de contrôle.

4. Les rapports des contrôleurs légaux

4.1. Le rapport d'audit

Le contenu du rapport d'audit qui formalise la restitution des contrôles mis en œuvre par l'auditeur légal fait l'objet de nouvelles dispositions. Le rapport d'audit émis par les commissaires aux comptes, dans le cadre de la réglementation française actuelle, contient d'ores et déjà des dispositions qui s'apparentent aux textes européens comme par exemple l'obligation de mention d'éventuelles incertitudes quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Le règlement prévoit l'ajout de mentions complémentaires au sein des rapports d'audit EIP. Ainsi, une nouvelle mention vise à mieux décrire l'approche retenue par l'auditeur et les travaux conduisant à l'émission de son opinion sur les comptes. Cette disposition peut s'apparenter à la justification des appréciations instaurée dans les rapports d'audit français depuis 2003. Sa formulation impose une description des risques d'anomalies significatives que l'auditeur a jugés les plus importants, des travaux qu'il a mis en œuvre face à ces risques et des éventuelles observations qu'ils appellent.

Le règlement prévoit également que l'auditeur rende compte, dans son rapport, d'informations justifiant le respect des règles relatives à la rotation des cabinets et à la fourniture de services non audit. Les États membres ont la possibilité de prévoir que dans des circonstances exceptionnelles, la signature du rapport EIP ne soit pas divulguée au public. Ils peuvent également prévoir des mentions supplémentaires dans les rapports d'audit EIP et non EIP.

Le Haut Conseil souhaite que le principe d'unicité de l'audit soit préservé dans l'organisation des travaux et l'émission du rapport. Il est favorable à ce que les mentions requises dans les rapports des entités d'intérêt public, dans la mesure où elles ne concernent pas exclusivement ces dernières, soient prévues dans tous les rapports. En particulier, il estime pertinent que la description des « risques jugés les plus importants d'anomalies significatives » figure dans tous les rapports d'audit. La formalisation de cette description pourra toutefois être proportionnée à l'entité auditée.

Il est également favorable à faire figurer les informations relatives à la fourniture de services non audit dans tous les rapports EIP et non EIP.

Il n'estime pas nécessaire de prévoir des mentions autres que celles déjà prévues pour le rapport EIP ou non EIP. Enfin, il ne souhaite pas que des exceptions soient prévues quant à la divulgation systématique du nom du signataire du rapport d'audit EIP au public.

4.2. Le rapport au comité d'audit

Le règlement introduit l'obligation pour les contrôleurs légaux des EIP de remettre un rapport au comité d'audit (ou à l'organe remplissant des fonctions équivalentes) au plus tard à la date de présentation du rapport d'audit. L'obligation de diffusion de ce rapport peut être étendue à l'organe d'administration ou de surveillance de l'entité et à des tiers si le droit national le prévoit. Le règlement fixe le contenu du rapport en vue d'exposer les résultats du contrôle légal des comptes. Des exigences supplémentaires relatives au contenu de ce rapport peuvent être fixées par les États membres.

L'actuel article L. 823-16 du code de commerce prévoit une communication entre le commissaire aux comptes et le conseil d'administration. Les normes d'exercice professionnel précisent le contenu de cette obligation. Le Haut Conseil relève que les dispositions françaises devront être amendées pour tenir compte de l'évolution de la mission du comité d'audit et de sa composition, dans les nouveaux textes européens.

Le Haut Conseil estime en outre qu'il conviendra de s'assurer de la bonne information de l'organe de direction. Il est à ce titre favorable, en l'absence de comité d'audit, à maintenir le principe d'une communication entre l'auditeur et le conseil d'administration ou de surveillance. Il n'estime pas opportun en droit national d'autoriser le comité d'audit à remettre le rapport qui lui est destiné à des tiers et ce, pour éviter que le rapport au comité d'audit perde une partie de sa substance, du fait d'une diffusion élargie.

4.3. Le rapport aux autorités compétentes

Le règlement prévoit que le contrôleur légal d'une EIP doit signaler aux autorités compétentes chargées de la surveillance de ladite EIP ou à l'autorité compétente chargée de la supervision du contrôleur légal, toute information concernant cette entité dont il a eu connaissance lors de ce contrôle légal et qui peut entraîner :

« a) une violation significative des dispositions législatives, réglementaires ou administratives qui fixent, le cas échéant, les conditions d'agrément ou qui régissent, de manière spécifique, la poursuite des activités de cette EIP ;

b) un risque ou un doute sérieux concernant la continuité de l'exploitation de cette EIP ;
c) un refus d'émettre un avis d'audit sur les états financiers ou l'émission d'un avis défavorable ou d'un avis assorti de réserves. »

Ces informations sont également à fournir lorsqu'elles concernent toute entreprise « ayant des liens étroits avec l'EIP » et dont le contrôleur légal audite également les comptes. Le règlement prévoit que les États membres peuvent exiger des informations supplémentaires de la part du contrôleur légal pour autant qu'elles soient nécessaires pour assurer une surveillance efficace des marchés financiers.

Le Haut Conseil ne souhaite pas devenir destinataire des informations relatives aux entités en lieu et place des autorités de marché. Il estime cependant que dans la mesure où ces informations seraient importantes dans le cadre de sa mission de surveillance, il conviendrait que les accords qu'il a conclus avec l'Autorité des marchés financiers (AMF) et l'Autorité de contrôle prudentiel et de régulation (ACPR) soient renforcés et/ou détaillés sur la communication de ce type d'informations. Par ailleurs, le Haut Conseil n'a pas identifié d'autres informations supplémentaires à inclure dans le rapport adressé à l'autorité compétente.

4.4. Le rapport de transparence des cabinets EIP

Les dispositions actuelles du code de commerce prévoient que les commissaires aux comptes désignés auprès de personnes ou d'entités cotées ou auprès d'établissements de crédit ou de sociétés de financement ont l'obligation de publier sur leur site internet un rapport de transparence. Les nouveaux textes européens apportent des modifications à ces dispositions et complètent les informations à fournir au sein du rapport.

Compte tenu de la préconisation du Haut Conseil d'étendre aux membres du réseau de l'auditeur les dispositions relatives à la fourniture de services non audit prévues par le règlement, il aurait été opportun de prévoir une extension des informations à fournir au titre des honoraires pour services non audit dans le rapport de transparence pour y inclure le montant des honoraires facturés par le réseau à ce titre. Cependant, en l'absence d'option au sein du règlement à ce titre, cette extension n'apparaît pas pouvoir être envisagée.

5. Les normes et autres mesures relatives à l'exercice professionnel

5.1. Les normes

La directive et le règlement prévoient que les contrôleurs légaux effectuent le contrôle légal des comptes dans le respect des normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne. Les États membres ont la possibilité de prévoir des exigences supplémentaires (« add on ») sous réserve que ces exigences répondent à des dispositions nationales spécifiques visant à renforcer la crédibilité et la qualité des états financiers. Dans le cas d'audit de petites entreprises, ils peuvent prévoir une application des normes proportionnée à la taille et à la complexité de l'entité contrôlée et prendre des mesures pour en garantir l'application. Tant que la Commission européenne n'a pas adopté de normes, les États peuvent appliquer leur référentiel.

Le Haut Conseil sera attentif à la possibilité d'ajouter des exigences à celles posées par les normes internationales adoptées par la Commission européenne afin de répondre à des dispositions nationales estimées nécessaires à la qualité de l'audit et la sécurisation de l'information financière (exemples : procédure d'alerte, révélation des faits délictueux).

Dans le cas d'audit de petites entreprises, le Haut Conseil est favorable à ce qu'il soit prévu une application des normes proportionnée à la taille et à la complexité de l'entité contrôlée et que puissent être prises des mesures pour en garantir l'application.

Enfin, le Haut Conseil souligne que les normes internationales d'audit feront l'objet d'un examen par la Commission européenne en vue de leur adoption. Dans ce cadre, le Haut Conseil contribuera activement à ces travaux et apportera son expertise.

5.2. L'entrée en exercice, l'accès au dossier du contrôleur légal

Lorsqu'un contrôleur légal succède à un autre contrôleur, ce dernier lui permet l'accès à toutes les informations pertinentes concernant l'entité contrôlée. La directive complète ces dispositions par la communication d'informations concernant « le contrôle légal des comptes le plus récent de ladite entité ». Par ailleurs, le règlement précise que le

contrôleur légal sortant permet l'accès du nouveau contrôleur aux rapports destinés au comité d'audit et à toute information communiquée aux autorités compétentes. Il prévoit également que le contrôleur sortant doit pouvoir démontrer à l'autorité compétente que ces informations ont été fournies au nouveau contrôleur.

Compte tenu de l'étendue des dispositions prévues par la directive pour l'ensemble des entités auditées, le Haut Conseil n'estime pas nécessaire d'étendre les dispositions complémentaires prévues pour les EIP aux audits des entités qui ne sont pas EIP.

5.3. La documentation de la mission et la conservation des documents

La directive introduit l'obligation de conserver la trace dans les dossiers d'audit des manquements à la directive et au règlement, de leurs conséquences et des mesures prises par le commissaire aux comptes pour y remédier. Un rapport annuel contenant un relevé de toutes les mesures prises doit être établi et transmis en interne. Les États membres ont la possibilité d'exempter le contrôleur légal de cette obligation pour les manquements mineurs. La directive prévoit également qu'une trace de toute réclamation écrite concernant la réalisation des contrôles légaux des comptes effectués doit être conservée. Les États membres ont la possibilité de simplifier les exigences relatives aux manquements et aux réclamations pour les petites entreprises et les audits effectués sur une base volontaire. Concernant les EIP, le règlement crée une obligation pour le contrôleur légal de conserver, pendant une période de cinq ans au moins, certains documents et informations. Les États membres ont la possibilité d'exiger une période plus longue de conservation des documents conformément aux règles nationales.

Le Haut Conseil souhaite que le contrôleur légal puisse être exempté de l'obligation de conservation prévue pour les manquements mineurs. Concernant les petites entreprises et les audits effectués sur une base volontaire, le Haut Conseil souhaite que les auditeurs puissent bénéficier de l'exemption de documentation offerte pour les manquements, tout en restant soumis à l'obligation de consigner les réclamations concernant la réalisation des audits. Enfin, le Haut Conseil souhaite qu'une période plus longue de conservation des documents soit retenue quelles que soient les entités auditées afin de la rendre cohérente avec les délais en droit interne pour l'action disciplinaire (10 ans).

5.4. Le contrôle de qualité interne

La directive fixe des règles en matière d'organisation interne des cabinets d'audit et crée, pour le contrôleur légal, l'obligation de mettre en œuvre un système de contrôle qualité interne. Les États membres ont la possibilité de simplifier ces exigences pour le contrôle des petites entreprises ou celui effectué sur une base volontaire.

Le Haut Conseil souhaite que les exigences relatives au système de contrôle qualité interne pour le contrôle légal des petites entreprises ou effectué sur une base volontaire soient simplifiées afin de conserver une souplesse dans son exercice, notamment pour les cabinets qui ne contrôlent que des petites entreprises.

5.5. Le contrôle des comptes consolidés

La directive complète le dispositif existant relatif à l'audit des comptes consolidés. Elle confirme la responsabilité « pleine et entière » du contrôleur des comptes du groupe en ce qui concerne le rapport d'audit et étend cette responsabilité au rapport au comité d'audit et précise que le contrôleur du groupe évalue les travaux réalisés par tous les contrôleurs des filiales pour les besoins de l'audit du groupe. Elle prévoit par ailleurs la possibilité d'un recours à la sous-traitance et à l'externalisation de certains travaux.

Le Haut Conseil estime que les travaux requis au titre du contrôle des comptes consolidés doivent également être requis dans le cas de comptes combinés, comme le prévoient les textes nationaux actuels.

5.6. La communication des irrégularités

Le règlement prévoit que le contrôleur légal qui soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner que des irrégularités, y compris des fraudes concernant les états financiers de l'entité contrôlée, peuvent être commises ou ont été commises, en informe l'entité contrôlée et l'invite à enquêter et à prendre des mesures appropriées pour les traiter et éviter qu'elles ne se répètent.

Le Haut Conseil estime qu'il conviendra de porter une attention particulière à la terminologie qui sera retenue lors de la transposition de la directive concernant l'identification des autorités destinataires des communications et les distinctions à faire entre irrégularités, révélations des faits délictueux et déclarations de soupçons.

5.7. L'étendue du contrôle légal

La directive introduit des dispositions qui précisent l'étendue du contrôle légal des comptes. Le contrôle légal des comptes ne peut pas fournir d'assurance quant « à la viabilité future de l'entité contrôlée, à l'efficacité ou l'efficacité avec laquelle l'organe de direction ou l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de l'entité. »

Le Haut Conseil estime que les textes nationaux actuels sont conformes à la directive.

6. Les mesures relatives à l'organisation de la supervision publique

6.1. L'agrément et l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit

La directive prévoit que l'autorité en charge de la supervision publique des auditeurs assume la responsabilité finale de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit. Les États peuvent confier la réalisation des tâches à d'autres autorités par les États membres ou les déléguer à d'autres organes désignés par la loi, l'autorité en charge de la supervision publique conservant la responsabilité finale. Les dispositions actuelles du code de commerce ne prévoient pas l'attribution de la responsabilité finale de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux au Haut Conseil.

Le Haut Conseil est favorable au fait de déléguer l'inscription des commissaires aux comptes à l'organe professionnel, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, qui pourrait s'appuyer pour ce faire sur les Compagnies régionales des commissaires aux comptes. L'exercice de la responsabilité finale du Haut Conseil serait rendue possible par l'intervention de son secrétaire général. Informé régulièrement de l'ensemble des modifications apportées aux listes d'inscriptions, il serait fondé à faire appel devant le Haut Conseil des décisions d'inscription prises par l'organe professionnel. Le recours devant le Conseil d'État resterait possible. Concernant les auditeurs de pays tiers, le Haut Conseil préconise que son secrétariat général procède à leur inscription, après avoir mené les vérifications requises. Un recours pourrait être instauré auprès du collège du Haut Conseil puis devant le Conseil d'État.

6.2. Le système d'enquête et le régime disciplinaire

La directive prévoit que l'autorité en charge de la supervision publique assume la responsabilité finale de la supervision des systèmes d'enquête et des systèmes administratifs en matière disciplinaire. La réalisation de ces tâches pourra être confiée à d'autres autorités par les États membres, l'autorité en charge de la supervision publique en ayant la responsabilité finale.

À ce jour, le Haut Conseil ne dispose pas de pouvoir d'enquête et n'a pas la responsabilité finale de la supervision du système de sanctions. Le Haut Conseil propose que le système d'enquête et le régime disciplinaire reposent sur un service indépendant du collège et du secrétariat général, dédié aux enquêtes et à l'instruction. Ce service serait dirigé par un rapporteur général désigné par le Garde des Sceaux. Il recevrait les plaintes et les signalements, procéderait aux enquêtes ou instructions. Il disposerait du pouvoir d'apprécier l'opportunité des poursuites. En cas de classement du dossier par le service d'enquête et d'instruction, un recours administratif contre cette décision pourrait être mis en œuvre par les personnes qui disposent aujourd'hui du pouvoir de saisir directement la Chambre régionale de discipline ou par les présidents de l'Autorité des marchés financiers (AMF) et de l'Autorité de contrôle prudentiel et de régulation (ACPR) quand ils sont à l'origine de la plainte. Le secrétaire général du Haut Conseil aurait également un pouvoir de saisine du service d'enquête et d'instruction.

En complément de la mise en place de ce service, trois options pourraient être envisagées en vue d'améliorer le système de sanction tout en garantissant l'impartialité du collège lorsqu'il est amené à prononcer des sanctions :

- maintien de l'actuelle « Chambre régionale de discipline » intervenant en première instance, appel devant le Haut Conseil et recours de pleine juridiction devant le Conseil d'État ;
- attribution du pouvoir de sanction au Haut Conseil en première instance, recours de pleine juridiction devant le Conseil d'État ;
- attribution du pouvoir de sanction à une commission des sanctions du Haut Conseil en première instance, recours de pleine juridiction devant le Conseil d'État.

Le Haut Conseil estime nécessaire, pour renforcer la fluidité des travaux, d'abaisser le quorum et en particulier lorsqu'il intervient en matière disciplinaire, le nombre de douze

membres étant manifestement trop élevé pour statuer en tant qu'organe disciplinaire.

6.3. La responsabilité finale en matière normative

En matière normative, l'article 32 de la directive prévoit que « l'autorité compétente assume la responsabilité finale de la supervision (...) de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, et des activités d'audit, sauf lorsque ces normes sont adoptées ou approuvées par d'autres autorités des États membres ».

Le Haut Conseil considère que la même procédure d'adoption doit s'appliquer à l'ensemble des normes. Il préconise dans ce cadre les modalités qui suivent.

Concernant l'élaboration des normes, le processus de concertation entre la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et le Haut Conseil doit être prévu par le dispositif législatif. Le Haut Conseil doit disposer d'une compétence d'initiative en matière de création ou de modification de normes.

Au terme du processus de concertation avec la CNCC, le Haut Conseil arrête le projet de norme et :

- ou bien transmet le projet pour homologation à l'autorité ministérielle ayant alors la responsabilité finale de la supervision de l'adoption des normes ;
- ou bien se voit reconnaître la responsabilité finale de la supervision de l'adoption des normes, et adopte la norme par voie réglementaire.

Dans ce dernier cas, le dispositif législatif doit comporter une organisation de la mission du Haut Conseil en matière disciplinaire telle que son impartialité soit garantie.

7. La coopération entre les autorités de contrôle

7.1. Le champ des informations échangées dans le cadre de la coopération

À ce jour, les informations pouvant être communiquées aux autorités de pays tiers concernent les documents d'audit ou d'autres documents détenus par des contrô-

leurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit agréés par eux. La directive ajoute à ces informations les rapports d'inspection ou d'enquête en rapport avec les audits en question. Par ailleurs, la directive prévoit que les accords de coopération doivent assurer qu'il n'est pas porté atteinte à la protection des intérêts commerciaux de l'entité contrôlée, y compris à ses droits de propriété industrielle et intellectuelle.

Le Haut Conseil relève qu'il conviendra de modifier le code de commerce pour prendre en compte les précisions apportées par la directive sur la communication des rapports d'inspection ou d'enquête. Il rappelle également la nécessité de modifier les accords de coopération et le code de commerce, afin de faire figurer dans les accords de coopération des garanties relatives à la protection des intérêts commerciaux de l'entité contrôlée y compris à ses droits de propriété industrielle et intellectuelle.

7.2. La délégation des tâches à des autorités d'autres pays membres

Le règlement prévoit que l'autorité compétente peut déléguer n'importe laquelle de ses tâches à l'autorité compétente d'un autre État membre, avec l'accord de cette dernière. Cette possibilité de délégation crée une nouvelle voie de coopération entre les autorités des États membres.

Le Haut Conseil n'identifie pas à ce stade de tâches qu'il serait nécessaire de déléguer à des autorités d'autres États membres. Cependant, l'article 32 du règlement prévoit que les collèges de régulateurs fixeront les cas dans lesquels les autorités compétentes pourront déléguer leurs tâches de surveillance. Au regard de ces éléments, le Haut Conseil estime que la possibilité de délégation pourra concerner les missions de contrôles organisées dans le cadre des collèges de régulateurs.

7.3. La divulgation d'informations confidentielles reçues dans le cadre d'un accord de coopération

Le règlement fixe les conditions de divulgation d'informations confidentielles reçues dans le cadre d'accords de coopération pour les auditeurs EIP.

Le Haut Conseil souscrit à l'extension du dispositif prévu par le règlement aux auditeurs non EIP afin de ne pas créer de différence de traitement de l'information communiquée en fonction d'une catégorie d'auditeurs.



Coopérer en Europe et à l'échelon international

Le H3C est désigné en France comme l'autorité spécifiquement chargée de la responsabilité d'assurer la coopération européenne et internationale des systèmes de supervision publique de la profession d'auditeur.

Au niveau européen, l'EAIG¹, plateforme de coopération des régulateurs d'audit européens, a créé une base de données en vue de collecter et d'échanger les résultats nationaux de contrôle des cabinets d'audit. Dans le prolongement des travaux menés au cours des années précédentes, le H3C a coordonné et co-signé plusieurs lettres communes avec ses homologues de l'EAIG en réponse aux consultations organisées par l'IAASB² et l'IESBA³ sur les modifications envisagées des normes internationales d'audit et d'éthique : rapport d'audit, travaux des auditeurs sur les états financiers, programme de travail et orientations stratégiques proposés par les normalisateurs internationaux.

Par ailleurs, le H3C a conclu des protocoles de coopération avec ses homologues américain, suisse et canadien ayant pour objet l'échange d'informations et la mise en œuvre de contrôles conjoints en France et aux États-Unis pour ce qui concerne l'accord avec son homologue américain. Des contrôles conjoints ont ainsi été menés en France et aux États-Unis par une équipe composée d'agents du H3C et du PCAOB, sous la direction du secrétaire général du H3C.

Le H3C a contribué activement aux travaux de l'IFIAR⁴ en particulier sur les contrôles de qualité, le partage des résultats de contrôle au niveau mondial, les échanges réguliers avec les réseaux internationaux d'audit et les relations avec les investisseurs.

¹ European Audit Inspection Group.

² International Audit and Assurance Standards Board.

³ International Ethics Standards Board for Accountants.

⁴ International Forum of Independent Audit Regulators.

1. La coordination européenne

1.1. Les travaux de l'EGA OB

Les représentants des autorités de surveillance des États membres se sont réunis à plusieurs reprises au cours de l'année 2014 au sein l'EGA OB (European Group of Auditors' Oversight Bodies). Ce groupe d'experts, constitué en 2005 auprès de la Commission européenne, est chargé d'apporter à cette dernière un soutien technique sur les questions liées au contrôle légal des comptes.

Les travaux de l'EGA OB ont porté sur :

- la transposition de la réforme de l'audit et en particulier la mise en place du comité des organes européens de supervision de l'audit (CEAOB) ;
- l'évaluation des systèmes des pays tiers ;
- les accords de travail avec les autorités de pays tiers.

1.2. Le partage d'expériences de contrôle qualité au sein de l'EAIG

Les représentants des régulateurs européens chargés des contrôles de qualité nationaux ont mis en place en 2011 l'EAIG, en vue d'échanger les résultats et de partager les expériences en matière de contrôle qualité. Le H3C est membre du comité de pilotage de l'EAIG depuis sa création.

Au cours de l'année 2014, l'EAIG a débuté un cycle de rencontres bilatérales avec les principaux réseaux d'audit internationaux qui se poursuivra en 2015. Ces rencontres permettent d'évoquer l'organisation interne et les procédures mises en place par les réseaux, au niveau européen, en vue d'améliorer la qualité de l'audit.



Depuis la fin de l'année 2013, l'EAIG s'appuie pour ses analyses sur une base de données qui collecte les résultats nationaux de contrôle des cabinets d'audit. À usage exclusif des régulateurs européens, elle couvre dix des plus grands réseaux d'audit en Europe.

L'EAIG a par ailleurs adopté une méthodologie commune de contrôle. La première phase de cette méthodologie porte sur les procédures des cabinets. Une deuxième phase sera consacrée aux méthodes de contrôle des mandats détenus par les commissaires aux comptes.

1.3. Les positions communes des membres de l'EAIG sur les standards internationaux

Les membres de l'EAIG ont poursuivi en 2014 leurs travaux consacrés à l'évolution des normes internationales d'audit. Ces travaux visent à faire valoir le point de vue des régulateurs sur les normes proposées par les organismes internationaux IAASB et IESBA, en se fondant notamment sur l'expérience et les connaissances acquises par les régulateurs nationaux lors des contrôles menés au sein des cabinets d'audit dans différents pays européens.

L'EAIG a formalisé des positions communes au sein de lettres de commentaires co-signées par les régulateurs européens, complétées par des échanges directs organisés entre l'EAIG et les normalisateurs.

En 2014, le H3C a animé les échanges et coordonné l'élaboration de ces lettres.

L'EAIG (European Audit Inspection Group)

- 31 organismes en charge de la supervision des auditeurs dans les pays européens.
- La présidence est assurée alternativement par les représentants des régulateurs de l'Allemagne, la France, les Pays-Bas et le Royaume-Uni.
- La Commission européenne participe en tant qu'observateur aux réunions de l'EAIG.

Le programme de travail et la stratégie 2014/2018 de l'IESBA

L'IESBA a publié fin 2013 un projet de programme de travail et des orientations stratégiques pour les quatre prochaines années. Le H3C a exprimé dans une lettre commune, les priorités partagées par les régulateurs européens. Parmi les priorités, le H3C et ses homologues ont rappelé la nécessité de rapprocher le code de déontologie international avec les mesures prises en Europe pour renforcer l'indépendance des auditeurs. L'importance de mesures claires, précises et contrôlables au sein des codes de déontologie applicables aux auditeurs a été soulignée à nouveau dans la lettre de commentaires.

(Annexe 2, lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IESBA, 28 février 2014).

Le programme de travail et la stratégie 2015/2019 de l'IAASB

Le H3C a également animé pour l'EAIG, des travaux portant sur les propositions de l'IAASB relatives à sa stratégie future ainsi que les travaux à mener sur la normalisation internationale. Une position commune des régulateurs européens a été communiquée à l'IAASB afin de faire connaître les thèmes prioritaires identifiés par ces autorités. Les 21 régulateurs co-signataires ont rappelé la nécessité de tenir compte des évolutions législatives européennes engagées dans le cadre de la réforme de l'audit, afin d'assurer une adéquation entre les normes d'audit internationales et les dispositions légales applicables aux auditeurs en Europe.

(Annexe 3, lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IAASB, 4 avril 2014).

Les diligences de l'auditeur au titre des informations qui accompagnent les états financiers

L'IAASB a publié en 2014 une seconde proposition de révision de la norme internationale ISA 720 consacrée aux travaux des auditeurs sur les informations qui accompagnent les états financiers audités. L'EAIG a souligné la nécessité de clarifier les dispositions de la norme, notamment la définition des informations couvertes par la norme, et le niveau de diligences requises des auditeurs. Les régulateurs ont également porté à l'attention du normalisateur les nouvelles exigences relatives à l'avis à émettre par les auditeurs sur les informations contenues dans le rapport de gestion, tel que prévu par la directive 2013/CE/34 qui ne sont pas prises en compte dans le projet de révision de la norme ISA 720. En termes de restitution, les régulateurs

ont appelé à une meilleure articulation entre les normes, notamment avec celles qui définissent le contenu du rapport d'audit. Une lettre commune a été envoyée en juillet 2014 à l'IAASB.

(Annexe 4, lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IAASB, 18 juillet 2014).

La prise en compte des informations fournies en annexe et de la présentation des données financières lors des audits

Le H3C a assuré la coordination d'une lettre commune des régulateurs européens en réponse à la publication par l'IAASB d'un projet visant à modifier plusieurs normes ISA existantes en vue d'améliorer l'attention portée par les auditeurs à la qualité des informations fournies en annexe et à la présentation des données financières. Dans cette lettre, les régulateurs soulignent l'intérêt de mieux prendre en compte la qualité des données financières et leur présentation tout au long de l'audit. Ils soulignent que les changements proposés ne sont pas de nature à influencer suffisamment sur les travaux mis en œuvre par les auditeurs. La lettre commune souligne également la nécessaire articulation des travaux de l'IAASB avec ceux des normalisateurs comptables, et émet des réserves sur l'absence de propositions d'amélioration visant à favoriser la prise en compte du caractère significatif ou non des informations fournies en annexe. Les régulateurs préconisent également de faire évoluer les normes sur l'audit des informations relatives à la continuité d'exploitation qui sont contenues dans les annexes aux états financiers.

(Annexe 5, lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IAASB, 1^{er} octobre 2014).

Propositions relatives à la fourniture de services autres que l'audit par les auditeurs

Le H3C a participé, avec ses homologues européens, à la rédaction d'une lettre commune adressée à l'IESBA, afin de faire part d'observations sur un projet de révision du code de déontologie international des professionnels comptables, visant à revoir certaines dispositions en matière de services autres que l'audit, qui peuvent être fournis par un auditeur à une entité dont il certifie les comptes. Tout en souscrivant à l'idée sous-jacente de renforcer les interdictions prévues par le code international, le H3C a néanmoins souligné qu'il est important pour les utilisateurs européens que le code de déontologie internationale tienne compte davantage des évolutions figurant dans la réforme européenne de l'audit, afin d'assurer une adéquation entre le code de l'IESBA et les dispositions légales applicables

aux auditeurs en Europe. Il a été rappelé que des limites qui fixent clairement les incompatibilités de fourniture de certaines prestations, sont requises pour renforcer l'indépendance et l'apparence d'indépendance des auditeurs.

(Annexe 6, lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IESBA, 1^{er} octobre 2014).

2. Les relations bilatérales

La coopération entre les autorités de supervision européennes et celles des pays tiers est prévue par l'article 47 de la directive 2006/43/CE. Cette dernière prévoit en outre, sous certaines conditions, la possibilité pour un État membre d'autoriser la communication aux autorités compétentes d'un pays tiers de documents d'audit ou d'autres documents détenus par les contrôleurs légaux des comptes. Au titre de ces conditions figure la nécessité de conclure un accord entre l'autorité compétente d'un État membre et l'autorité compétente d'un État tiers.

Le H3C a signé trois accords de coopération :

- Un protocole de coopération avec [l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision suisse \(ASR\)](#) fixe les conditions dans lesquelles l'échange d'informations entre autorités est possible. Les parties se donnent l'objectif d'alléger les formalités d'inscription des contrôleurs légaux relevant de l'autorité de surveillance étrangère. La mise en œuvre de contrôles transfrontaliers n'est pas prévue par le protocole, qui se fonde sur la confiance mutuelle de chaque autorité dans le système en vigueur chez son homologue.
- L'accord de coopération avec [le Conseil canadien sur la reddition de comptes \(CCRC\)](#) facilite l'inscription des contrôleurs légaux auprès de l'autorité de surveillance étrangère. Il permet le partage d'informations et de documents entre autorités, notamment de documents de travail et de rapports de contrôle, dans le respect des conditions fixées par l'accord. Le protocole ne prévoit pas la mise en œuvre de contrôles, en dehors de leurs pays respectifs, par les autorités canadienne ou française.
- Le H3C a signé un protocole d'accord avec son homologue américain, [le Public Company Accounting Oversight Board \(PCAOB\)](#). Cet accord permet des échanges d'informations entre les deux autorités dans des conditions strictement encadrées par le protocole. En vue d'atteindre un objectif de reconnaissance mutuelle des systèmes de supervision des deux parties, il prévoit des

contrôles conjoints en France et aux États-Unis, pour les cabinets d'audit soumis à la surveillance des deux autorités, dans des conditions également définies par le protocole. Le protocole s'accompagne d'un accord spécifique qui garantit le respect de la réglementation nationale relative à la protection des données personnelles. Cet accord a fait l'objet d'une autorisation préalable de la Commission nationale informatique et libertés.

Des contrôles conjoints ont ainsi été menés en France et aux États-Unis par une équipe composée d'agents du H3C et du PCAOB.

3. La coopération internationale : les travaux de l'IFIAR

Le H3C est membre de l'IFIAR. Le forum contribue au développement de la coopération et à l'harmonisation de la régulation et constitue une plateforme de dialogue entre régulateurs. Les travaux sont menés au sein de groupes de travail spécialisés et validés en réunion plénière.

3.1. L'étude de l'IFIAR sur les résultats des contrôles au plan mondial

L'IFIAR a réalisé sa troisième étude annuelle internationale sur les résultats des contrôles menés par ses membres dans leur juridiction. L'étude met en évidence l'intensité des opérations de contrôle réalisées et les constats communs relevés en particulier dans le secteur financier et au sein d'entités d'intérêt public. Elle répond également à une demande d'informations du Financial Stability Board (FSB) relative à l'audit des principales institutions financières.

L'étude vise essentiellement les contrôles réalisés au sein des cabinets membres des six plus grands réseaux d'audit au plan international. L'IFIAR constate que les défaillances rencontrées dans la conduite de l'audit des sociétés cotées et des principales institutions financières sont récurrentes et restent globalement semblables à celles relevées les années précédentes.

Concernant les sociétés cotées, le plus grand nombre des faiblesses relevées affecte les diligences concernant les évaluations à la juste valeur, le contrôle interne et la reconnaissance du revenu.

Pour les institutions financières, les faiblesses relevées sont majoritairement relatives aux diligences sur la dépréciation des prêts, au contrôle interne et à l'évaluation des titres et participations.

L'IFIAR recommande aux réseaux d'identifier les raisons des faiblesses constatées et de prévoir des plans d'actions correctives.

L'étude a été présentée à la presse le 3 mars 2015 par le président de l'IFIAR. Elle a été mise en ligne sur le site du H3C.

3.2. Les ateliers sur les contrôles

Chaque année, des responsables d'équipes et des contrôleurs issus de la plupart des membres de l'IFIAR se réunissent à l'occasion d'ateliers de travail consacrés au contrôle de qualité de l'audit.

En mars 2014 à Kuala Lumpur, 18 ateliers ont été animés pendant lesquels 113 contrôleurs issus des organisations membres de l'IFIAR ont abordé différents sujets tels que la mise en place d'une approche commune des contrôles, les programmes de contrôle, les aspects organisationnels et l'environnement des contrôles.

3.3. La coordination sur les standards internationaux

Depuis avril 2014, le H3C préside le groupe qui traite des questions normatives au sein de l'IFIAR. Il est chargé de coordonner les échanges entre les membres de l'IFIAR relatifs aux standards internationaux d'audit et de déontologie.

Il organise par ailleurs le dialogue entre l'IFIAR et les principaux organismes de normalisation internationaux que sont l'IAASB et l'IESBA. Des rencontres entre représentants de l'IFIAR, de l'IESBA et de l'IAASB ont eu lieu en avril 2014 à Washington et en octobre 2014 à Toronto.

L'IFIAR a adopté en 2014 une organisation lui permettant d'exprimer publiquement les attentes de ses membres. Ces positions de l'IFIAR sont notamment transmises aux normalisateurs. Le groupe consacré aux standards s'est saisi en 2014 de différents sujets normatifs en cours de débat au plan international. Après avoir identifié les principales préoccupations des membres de l'IFIAR,

L'IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators)

Créé en 2006, l'IFIAR regroupe 51 régulateurs de l'audit à travers le monde.

Il a pour objectifs de :

- partager les connaissances sur l'environnement du marché de l'audit et sur les expériences relatives à l'activité de régulation ;
- promouvoir la coopération dans les activités de régulation ;
- être un point d'échanges avec les organisations internationales qui ont un intérêt dans la qualité de l'audit telles que le Financial Stability Board (FSB), la Banque mondiale, l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV - IOSCO), le Comité de Bâle (contrôle bancaire), l'Association internationale des superviseurs d'assurance (IAIS), le Public Interest Oversight Board (PIOB) et la Commission européenne.

Les travaux sont conduits au sein de six groupes spécialisés :

- le dialogue avec les grands réseaux d'audit : GPPC Working Group (GPPC WG) ;
- la coopération internationale : International Cooperation Working Group (ICWG) ;
- les ateliers techniques sur les contrôles : Inspection Workshop Working Group (IWWG) ;
- la coordination sur les standards : Standards Coordination Working Group (SCWG) ;
- le dialogue avec les investisseurs et parties prenantes : Investors and Other Stakeholders Working Group (IOSWG) ;
- les sanctions : Enforcement Working Group (EWG).



il les a communiquées aux normalisateurs à l'occasion d'échanges et par des lettres de commentaires qui leur sont adressées. Ces lettres sont également publiées sur le site internet de l'IFIAR.

Depuis qu'il assure la présidence du groupe, le H3C a conduit les travaux de l'IFIAR qui ont permis d'émettre des lettres de commentaires sur les projets de l'IAASB suivants :

- la stratégie 2015-2019 et le plan de travail 2015-2016 proposé par l'IAASB (lettre IFIAR du 20 mai 2014 « Comments on the IAASB consultation paper – proposed strategy for 2015-2019 and proposed work program for 2015-2016 ») ;
- les diligences de l'auditeur au titre des informations qui accompagnent les états financiers (lettre IFIAR du 21 août 2014 « Comments on the IAASB exposure draft - proposed international standard on auditing ISA 720 « The auditor's responsibilities relating to other information ») ;
- la prise en compte des informations fournies en annexe et de la présentation des données financières lors des audits (lettre IFIAR du 10 octobre 2014 « Comments on IAASB exposure draft addressing disclosures in the audit of financial statements »).

Il a également coordonné pour l'IFIAR une lettre adressée à l'IESBA relative à son projet de révision de la structure du code international de déontologie des professions comptables (lettre IFIAR du 5 mars 2015 « Comments on the IESBA's Consultation Paper Improving the Structure of the Code of Ethics for Professional Accountants »).

3.4. Les échanges avec les réseaux

L'IFIAR organise des échanges de vues avec les représentants des six plus grands réseaux internationaux d'audit membres du Global Public Policy Committee (GPPC), à savoir BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG et PwC. Les thèmes abordés portent notamment sur l'audit d'entités organisées de façon complexe et implantées dans plusieurs pays, le recours à des structures extérieures au pays d'implantation et l'indépendance des auditeurs.

Chaque réseau présente régulièrement les actions menées et les progrès réalisés dans les domaines répertoriés. Une comparaison entre les résultats des revues internes de qualité menées au sein des réseaux et les constats effectués par les contrôleurs externes, membres de l'IFIAR, est réalisée.

Le groupe examine également les systèmes de mesure des déficiences constatées au sein des réseaux, de façon à pouvoir évaluer les progrès réalisés à ce titre.



3.5. Les bonnes pratiques en matière de coopération

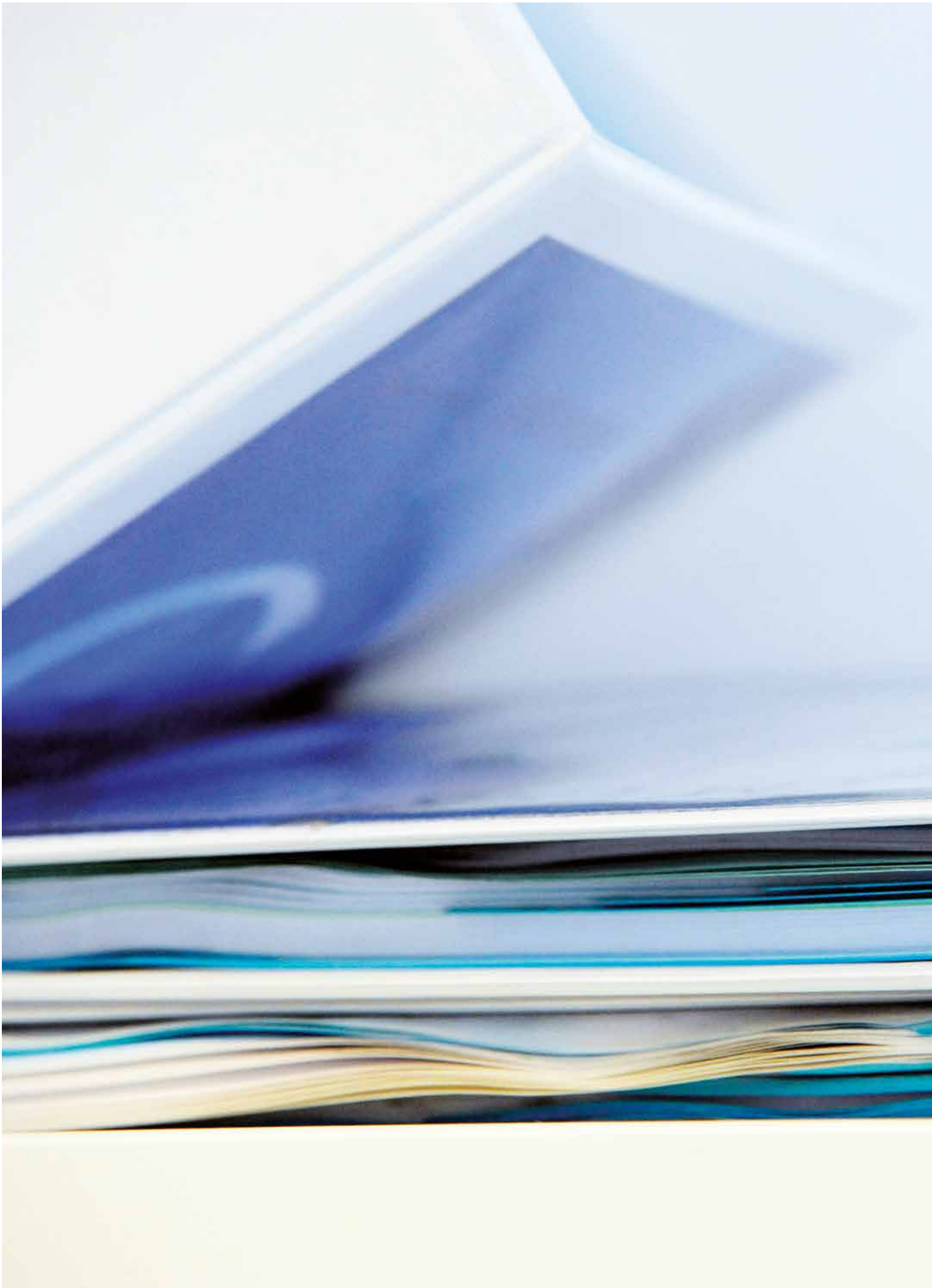
Le H3C est membre du groupe de l'IFIAR qui traite de questions de coopération internationale, comme l'échange de rapports de contrôle émis par les autorités et l'enregistrement d'auditeurs étrangers.

Le groupe, à partir de sa connaissance des différents systèmes et de leurs contraintes juridiques, les analyse en vue d'identifier les bonnes pratiques sur ces sujets.

Il examine par ailleurs l'opportunité de conclure des accords multilatéraux entre régulateurs membres de l'IFIAR. Les contraintes juridiques particulières attachées à l'organisation des échanges d'informations au plan mondial ont été identifiées et un projet de « Memorandum of Understanding » a été préparé et soumis aux membres lors de la réunion plénière de l'IFIAR en avril 2015.

3.6. Les relations avec les investisseurs et les parties prenantes

Le groupe de liaison de l'IFIAR entretient un contact régulier avec les représentants des investisseurs. Il organise, lors de chaque réunion plénière, une rencontre avec un groupe représentatif de haut niveau, pour favoriser des remontées d'informations directes provenant d'utilisateurs des comptes des entreprises et recueille les attentes des investisseurs vis-à-vis du contrôle légal des comptes.



Contribuer à la normalisation, veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance

Le H3C contribue à la réglementation professionnelle en émettant des avis sur les normes d'exercice professionnel et la déontologie des commissaires aux comptes. Il identifie et promeut les bonnes pratiques professionnelles.

En 2014, il a inscrit ses travaux dans la perspective de l'application des textes européens qui entreront en vigueur en juin 2016.

Il a également engagé des travaux sur des sujets structurants pour la profession tels que l'appartenance à un réseau et la révélation des faits délictueux.

Dans le cadre de saisines individuelles, le Haut conseil a publié deux avis. L'un au titre de la possibilité pour un associé soumis à la rotation d'effectuer la revue indépendante du mandat et l'autre relatif au contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision agricole. Il a en outre apporté des réponses directes à des questions spécifiques.

Saisir le H3C

Le Haut Conseil peut être saisi de toute question entrant dans ses compétences par :

- le Garde des Sceaux, ministre de la Justice ;
- le ministre chargé de l'économie ;
- le procureur général près la Cour des comptes ;
- le président de la CNCC ;
- l'Autorité des marchés financiers.

Le Haut Conseil peut également se saisir d'office des mêmes questions.

Il peut être également saisi de toute question relative aux normes d'exercice professionnel, aux bonnes pratiques professionnelles, à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes par :

- les présidents des CRCC ;
- tout commissaire aux comptes ;
- les entités dont les comptes sont certifiés.

Il peut également être saisi par le secrétaire général de toute question de principe apparue lors de sa participation aux opérations de contrôles périodiques.

1. L'évolution de la réglementation professionnelle

La Commission européenne a entrepris en 2010 une réforme de l'audit avec pour objectifs d'améliorer la qualité de l'audit, de déconcentrer le marché et de renforcer l'indépendance des auditeurs. Une directive et un règlement ont été publiés au Journal Officiel de l'Union européenne du 27 mai 2014.

Ces textes qui entreront en application en juin 2016 modifient la directive 2006/43/CE sur le contrôle légal des comptes. Ils imposent des obligations nouvelles et renforcent les prérogatives des régulateurs.

Les auditeurs devront appliquer les normes internationales lorsque la commission européenne les aura adoptées. Dans l'attente de cette adoption, le référentiel français y compris en matière déontologique continuera à s'appliquer mais devra être examiné aux fins de mise en conformité avec les modifications introduites par la réforme.

En 2014, le H3C a analysé les dispositions européennes afin d'anticiper leur entrée en application (cf. chapitre « Préparer l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit »).

2. Les bonnes pratiques professionnelles

2.1. Bonne pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau

Dans certaines situations précisées par le code de déontologie, l'indépendance du commissaire aux comptes peut être affectée par la fourniture de prestations de services, par un membre du réseau, au profit des entités auditées ou des groupes auxquels elles appartiennent. Le commissaire aux comptes doit analyser sa situation au regard de l'article 22 du code de déontologie qui explicite la notion de réseau par le biais d'indices. En cas de doute, il saisit le H3C pour avis.

Au vu des situations qu'il a eu à connaître tant à l'occasion de saisines que de constats issus du contrôle de qualité des cabinets, le H3C a estimé opportun de préciser la lecture qu'il convient de faire de l'article 22 du code de déontologie, et de proposer une démarche d'analyse que devra suivre le commissaire aux comptes.

En décembre 2014, le H3C a identifié comme bonne pratique professionnelle la « Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes » élaborée conjointement avec la CNCC à l'issue d'échanges avec le ministère de la Justice.

Cette pratique est destinée à aider les commissaires aux comptes à analyser leur situation au regard des règles d'appartenance à un réseau. Elle propose des éléments utiles à l'analyse de la présence ou non des indices susceptibles de servir l'intérêt économique commun, concept qui est au cœur de la notion de réseau.

(Annexe 7 - Bonne pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau)

2.2. Bonne pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux

L'article L. 823-12 du code de commerce prévoit que les commissaires aux comptes révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

En 2012, dans le cadre de l'évaluation de la France par l'OCDE en matière de lutte contre la corruption et à la suite d'une réunion initiée par la Chancellerie, la nécessité d'améliorer le suivi du dispositif de révélation des faits délictueux a été soulignée. Lors d'une séance du H3C, il avait été ainsi proposé au collège que ce sujet soit traité par un groupe de travail.

Le groupe de travail a réuni des représentants de la direction des affaires criminelles et des grâces du ministère de la Justice, de la direction des affaires civiles et du sceau, de la CNCC et du H3C.

Les membres du groupe de travail ont rappelé les divergences de pratiques constatées tant chez les magistrats que chez les professionnels. À partir de ce constat, les objectifs suivants ont été définis :

- préciser et faire converger les positions sur les obligations du commissaire aux comptes en matière de révélation, sous réserve de l'interprétation souveraine des tribunaux ;
- améliorer les procédures de révélation ;
- fluidifier les relations entre les professionnels et les parquets ;
- rédiger un document destiné aux professionnels à annexer à la nouvelle circulaire ;
- actualiser la circulaire de 1985.

Article 22 du code de déontologie Appartenance à un réseau

Préalablement à toute acceptation d'une mission de certification des comptes et au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il appartient ou non à un réseau pluridisciplinaire, national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation.

Constituent des indices de son appartenance à un tel réseau :

- une direction ou une coordination communes au niveau national ou international ;
- tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger ;
- la possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires ;
- une dénomination ou un signe distinctif commun ;
- une clientèle habituelle commune ;
- l'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires ;
- l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.

Toutefois, ne constituent pas de tels indices l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs lorsqu'ils s'inscrivent dans le cadre d'une association technique ayant pour unique objet l'élaboration ou le développement de ces outils, le partage de connaissances ou l'échange d'expériences.

En cas de doute sur son appartenance à un réseau, le commissaire aux comptes saisit pour avis le H3C.

Le 14 avril 2014, le H3C a identifié comme bonne pratique professionnelle la « Pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux au procureur de la République » élaborée par la CNCC, après échanges avec le ministère de la Justice et le Haut Conseil, à destination des professionnels.

Cette bonne pratique précise les situations dans lesquelles le commissaire aux comptes est amené à révéler des faits délictueux au procureur de la République et comporte des indications relatives aux relations entre les professionnels et les parquets. Elle est annexée à la circulaire du 18 avril 2014 du ministère de la Justice à destination des parquets.

(Annexe 8 - Bonne pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux)

Révélation des faits délictueux

- L'obligation de révélation porte sur les faits délictueux dont le commissaire aux comptes a connaissance dans le cadre de sa mission. Les simples irrégularités ou inexactitudes ne procédant manifestement pas d'une intention frauduleuse ne rentrent pas dans ce champ.
- Afin de fluidifier les relations entre les commissaires aux comptes et les autorités judiciaires, deux types d'organisation sont prévus par la circulaire, d'une part des magistrats référents dans les parquets, d'autre part, des commissions de liaison.
- S'agissant des magistrats référents dans les parquets, ce dispositif prévoit une relation individualisée avec le commissaire aux comptes, avec un exposé du cas réel, sans anonymisation. Par ailleurs, sous réserve du secret de l'enquête, le référent doit être en mesure d'assurer un retour d'information auprès des commissaires aux comptes à l'issue de la procédure.
- Les commissions de liaisons permettent quant à elles à des commissaires aux comptes et des magistrats du parquet d'échanger sur des cas anonymisés.

3. Les avis

3.1. Possibilité pour un associé signataire soumis à l'obligation de rotation dans le cadre d'un mandat, de réaliser la revue indépendante sur ce mandat pendant le délai de viduité de deux ans

Le H3C a publié un avis à la suite d'une pratique identifiée à l'occasion des contrôles périodiques, relative à la réalisation d'une revue indépendante par un commissaire aux comptes soumis à l'obligation de rotation.

Il a examiné cette pratique au regard des dispositions :

- de l'article 15 du code de déontologie qui prévoit « la mise en place d'une revue indépendante des opinions émises » « pour assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de la mission » ;
- et de l'article L. 822-14 du code de commerce qui dispose que les commissaires aux comptes « ne peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes des personnes ou entités [au titre desquelles l'obligation de rotation s'impose à eux] avant l'expiration d'un délai de deux ans à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié ».

Le H3C a estimé que le commissaire aux comptes qui réalise une revue indépendante, telle que prévue à l'article 15 du code de déontologie, participe à la mission de contrôle légal des comptes et qu'en conséquence, soumis à l'obligation de rotation, il n'était pas autorisé, pendant le délai de viduité de deux ans, à réaliser la revue indépendante de ce mandat.

(Annexe 9 - Avis 2014-02)

3.2. Exercice du contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision agricole

La loi prévoit un dispositif spécifique concernant le contrôle légal des comptes de certaines coopératives agricoles. Le commissariat aux comptes peut être confié à des fédérations agréées pour la révision agricole⁵. La mission de certification des comptes est alors réalisée au sein et pour le compte de la fédération, par un commissaire aux comptes, personne physique⁶, sous réserve de respecter certaines dispositions. Il peut être salarié de la fédération

de révision sans qu'il lui soit possible alors d'exercer à titre libéral mais peut, en revanche, être habilité, en tant que réviseur agréé, à exercer les missions de révision prévues à l'article L. 527-1 du code rural. Ces dispositions spécifiques ont soulevé des questions pratiques dont la CNCC a saisi le H3C.

Aux fins d'assurer le bon exercice du commissariat aux comptes dans le secteur coopératif agricole, le H3C a publié un avis rappelant que les dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce sont applicables aux commissaires aux comptes des entités de ce secteur. Il a également rappelé que les spécificités de certaines situations devaient appeler à une vigilance particulière des professionnels en termes d'indépendance et d'impartialité et s'est prononcé sur les points qui suivent :

- l'identité du détenteur du mandat de commissariat aux comptes ;
- la concomitance des missions de révision et de contrôle légal des comptes dans une coopérative agricole ;
- la participation du commissaire aux comptes salarié de la fédération de révision au contrôle légal des comptes d'entités autres que les coopératives ;
- l'application des dispositions du code de déontologie relatives à l'appartenance à un réseau ;
- le respect du principe général d'indépendance.

(Annexe 10 - Avis 2014-03)

4. Les réponses directes et questions en cours de traitement

Le H3C a eu à connaître de situations particulières auxquelles des réponses directes ont été apportées. Ces questions ont principalement porté sur les thèmes qui suivent :

- appartenance à un réseau ;
- activité commerciale ;
- acceptation de mandat – succession de missions ;
- maintien de mandat – fusion de cabinets ;
- nomination d'un commissaire aux comptes ;
- recours à des collaborateurs externes ;
- rotation des associés ;
- rotation de cabinets : application des dispositions à venir ;
- secret professionnel ;
- succession de missions.

D'autres questions sont actuellement en cours d'instruction. Elles pourront donner lieu à des réponses directes voire des publications si le H3C estime que les positions prises peuvent être utiles aux parties intéressées par le contrôle légal des comptes. Sont ainsi actuellement examinées des questions portant sur le recours à des collaborateurs externes étrangers, la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes, la démission du commissaire aux comptes, la suppléance, les conditions de levée du secret professionnel entre commissaires aux comptes...

⁵ Article L. 612-1 du code de commerce.

⁶ Article L. 527-1-1 du code rural.



Contrôler

Les contrôles ont pour objectif de s'assurer de la conformité des diligences réalisées par les commissaires aux comptes à la réglementation en vigueur et de porter une appréciation sur les systèmes internes de contrôle qualité mis en place au sein des cabinets d'audit ainsi que sur la qualité des audits effectués.

Les contrôles constituent un élément clef du système de supervision publique des commissaires aux comptes et des cabinets. Leurs résultats sont partagés avec les homologues étrangers du H3C, tant à l'échelon européen au sein de l'EAIG qu'au sein de l'IFIAR qui depuis trois ans publie une enquête annuelle à partir de la compilation des résultats des contrôles réalisés par ses membres sur les six plus grands réseaux d'audit mondiaux.

Résultats des contrôles 2014

Les contrôles de l'année 2014 ont été menés dans un cadre et à partir d'une organisation similaires à ceux de l'année 2013.

Les résultats de l'année 2014 ne peuvent pas toutefois être comparés avec ceux de l'année 2013. En effet, le champ des mandats contrôlés n'est pas le même, hormis le suivi des recommandations concernant les mandats précédemment contrôlés et les équipes de contrôles ont approfondi et intensifié leurs vérifications sur des cycles complexes. Les résultats permettent néanmoins de diagnostiquer les améliorations que doivent apporter les cabinets et de constater la persistance ou non de certaines tendances.

Lors des contrôles 2014, il a été noté que les cabinets de commissariat aux comptes avaient continué de renforcer leurs procédures internes. Ils ont d'une manière générale appliqué les recommandations qui leur avaient été adressées lors d'un précédent contrôle. Les diligences relatives aux mandats pour lesquels les précédents contrôles avaient relevé des insuffisances ont été améliorées. La majorité des mandats contrôlés au sein de ces cabinets de commissariat aux comptes bénéficie de travaux d'audit permettant de conclure à l'émission d'opinions d'audit étayées de manière satisfaisante.

Néanmoins, certains constats négatifs ont pu être faits :

- les améliorations apportées n'ont pas été étendues de manière systématique aux autres mandats détenus par certains cabinets ;
- les dossiers d'audit ne sont pas toujours suffisamment documentés. Parfois, le défaut de documentation est tel qu'il ne permet pas aux contrôleurs de conforter les opinions émises par les signataires du rapport ;
- la qualité des audits doit être améliorée par un approfondissement des procédures relatives à l'appréciation des éléments de contrôle interne de l'entité, ainsi qu'à la démarche d'audit suivie. Il a été noté en particulier de manière fréquente un défaut de test des systèmes de contrôle interne et d'information des entités auditées, ainsi qu'un défaut de diligences en ce qui concerne le risque de fraude ;
- l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes doit être renforcé, tout particulièrement en ce qui concerne la formalisation de la revue critique et la concertation sur l'approche d'audit ;
- le nombre de mandats présentant des insuffisances de diligences affectant la fiabilité de l'opinion émise sur les comptes audités demeure trop important. Ces insuffisances n'impliquent pas que les comptes des entités auditées soient erronés mais révèlent des certifications qui ne sont pas étayées.

Spécificités des cabinets EIP

Les cinq plus grands cabinets d'audit français⁷ ont apporté des améliorations à leurs systèmes de contrôle interne de la qualité et aux outils méthodologiques guidant l'exercice de la mission légale.

Néanmoins, leur effectivité et leur bonne application par les associés signataires ne sont pas encore totalement démontrées. Ces cabinets doivent également améliorer les procédures d'analyse des prestations hors audit susceptibles de les placer en situation d'incompatibilité. Des cas ont été constatés dans lesquels les cabinets concernés auraient dû saisir le H3C.

Des améliorations sont aussi attendues en ce qui concerne l'utilisation des techniques d'échantillonnage, la détermination du seuil de signification, l'utilisation des travaux de l'audit interne et des travaux d'experts.

Vingt-trois mandats (dont 14 EIP) sur 117 testés (concernant 115 entités dont 87 EIP) ont présenté des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité des opinions. Les insuffisances de diligences ont été relevées sur des cycles significatifs ou à risque tels que la valorisation d'actifs non courants ou de certains actifs financiers, la reconnaissance du chiffre d'affaires, la valorisation des stocks.

Les autres cabinets EIP doivent renforcer les outils méthodologiques facilitant l'audit des comptes et veiller à ce que les équipes d'audit soient bien formées aux secteurs spécifiques audités.

Ces cabinets doivent également renforcer leur contrôle sur l'information financière fournie par les entités qu'ils auditent. La qualité des audits doit aussi être améliorée par une meilleure application des normes d'exercice professionnel, telles celles relatives à la déclaration de la direction, les principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés et la justification des appréciations.

Quatre-vingt huit mandats (dont 49 EIP) sur 467 testés (dont 207 EIP) ont présenté des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité des opinions. Les insuffisances ont été relevées sur la démarche d'audit, les procédures d'audit, le contrôle de l'information financière ou la documentation.

⁷ Voir glossaire en annexe 11.

Spécificités des cabinets non EIP

Les cabinets non EIP doivent encore mieux formaliser leurs procédures en matière de commissariat aux comptes et veiller à la mise en place d'un dispositif en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux. L'encadrement du recours à des collaborateurs externes doit mieux être assuré par ces cabinets.

Des améliorations sont à apporter à l'évaluation des risques, au contrôle de l'information financière fournie par les entités, à la rédaction des rapports de certification et notamment à la justification des appréciations.

Pour 103 mandats sur 1 894 testés ont été notées des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité des opinions. Elles ont été relevées sur des postes significatifs des états financiers, le contrôle de l'information financière et la documentation. Parfois il a été noté une incohérence entre l'opinion délivrée et les éléments relevés lors de l'audit.

Suivi des contrôles

Tous les contrôles réalisés par le H3C, la Compagnie nationale et les compagnies régionales donnent lieu à un suivi. Ce dernier consiste à adresser des recommandations aux commissaires aux comptes, graduées selon l'importance des faiblesses et des déficiences relevées, et à saisir le cas échéant le parquet général. Les recommandations sont suivies lors d'un contrôle subséquent. Le rapport retrace ces suivis (cf. 2.4 Le suivi des contrôles et recommandations).

Recommandations issues des résultats des contrôles réalisés en 2014

Les cabinets sont appelés à renforcer l'effectivité de leur contrôle interne de qualité, la formation des intervenants aux spécificités de la mission légale ainsi que leurs outils méthodologiques. Il leur est également rappelé la nécessité de veiller au respect de l'intégralité des obligations réglementaires.

Il est recommandé aux cabinets dans la conduite de la mission légale de :

- documenter systématiquement les procédures d'audit mises en œuvre et les travaux effectués en particulier sur les points significatifs ou porteurs de risque de l'entité auditée ;
- structurer et de documenter la démarche d'audit suivie notamment lors de l'appréciation du système de contrôle interne et des systèmes d'information des entités auditées ou de la prise en considération de la possibilité de fraude lors de l'audit des comptes ou encore lors de l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- renforcer l'exercice collégial de la mission lorsque l'audit est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ;
- veiller à la bonne application des normes d'exercice professionnel relatives :
 - aux principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés ;
 - à l'utilisation des techniques d'échantillonnage ;
 - à la justification des appréciations au sein du rapport sur les comptes annuels et du rapport sur les comptes consolidés.

La nécessité de renforcer le contrôle de l'information financière est également rappelée aux cabinets.

1. Le programme de contrôle de l'année 2014

| | Contrôles directs par le H3C* | | Contrôles délégués* | Contrôles CRCC* |
|---|-------------------------------------|------------------|---------------------|-----------------|
| | Les 5 plus grands cabinets français | Autres EIP | Autres EIP | Non EIP |
| Nombre de cabinets | 5 | 69 | 83 | 797 |
| Nombre de mandats détenus | 68 166 | 11 683 | 4 238 | 14 494 |
| <i>dont mandats EIP</i> | <i>2 143</i> | <i>273</i> | <i>120</i> | |
| Heures d'audit consacrées par les cabinets | 10 444 556 | 1 016 126 | 322 491 | 914 380 |
| Nombre de mandats contrôlés | 117 | 183 | 284 | 1 894 |
| <i>dont mandats EIP</i> | <i>89</i> | <i>116</i> | <i>91</i> | |
| Nombre d'heures de contrôles | 14 000 | 11 200 | 5 800 | 19 000 |

* Voir annexe 11 « Exécution des contrôles ».

1.1. Les cabinets EIP

Les contrôles de l'année 2014, qui achèvent le deuxième cycle de contrôle triennal, ont porté sur **157 cabinets EIP** dont les cinq plus grands cabinets français⁸.

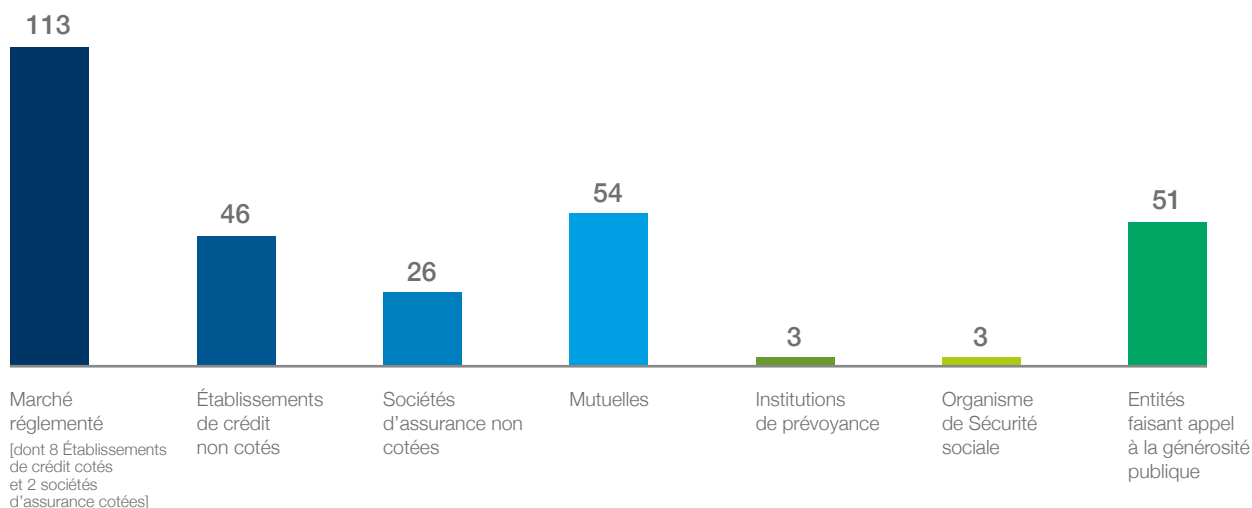
Le H3C a mis en œuvre directement le contrôle de 74 cabinets dont les cinq plus grands cabinets français.

Il a fait réaliser sous sa supervision les autres contrôles.

584 missions de certification ont été contrôlées. Parmi elles, 296 répondent à la définition de l'EIP.

⁸ Voir glossaire en annexe 11.

Profil des 296 mandats « EIP » contrôlés



En 2014, deux cabinets français membres d'un réseau international et enregistrés auprès du PCAOB, ont fait l'objet d'un contrôle conjoint avec le PCAOB. De surcroît, les opérations de contrôles conjoints aux États-Unis ont été lancées pour un cabinet.

1.2. Les cabinets non EIP

Les contrôles de l'année 2014, ont été réalisés par les compagnies régionales sous la supervision du H3C. Ils ont concerné **1 025 cabinets non EIP**.

Les résultats portent sur 797 cabinets pour lesquels les rapports ont été terminés au 28 février 2015. **1 894 mandats ont été contrôlés** au sein de ces cabinets et ont concernés 914 associés signataires.

Ces cabinets consacrent en moyenne 10,8% de leur activité totale au commissariat aux comptes et 60% d'entre eux sont des commissaires aux comptes personnes physiques (l'exercice individuel est privilégié par rapport à l'exercice en société de commissariat aux comptes).

2. Les résultats

Une comparaison des résultats de l'année 2014 avec ceux de l'année 2013 ne peut être effectuée. En effet, les contrôles n'ont pas porté exactement sur la même catégorie de mandats, et par ailleurs, les équipes de contrôle ont accentué l'intensité de leurs contrôles sur certains cycles comptables, ce qui a entraîné la détection d'insuffisances de travaux qui ne pouvaient être décelées dans le cadre d'une approche de contrôle plus tournée vers des objectifs de volume que vers une approche par les risques. La sélection des mandats contrôlés a suivi une **approche par les risques**. Elle ne relève pas d'une démarche aléatoire, par conséquent les résultats tirés des vérifications menés à partir de cet échantillon de mandats **ne peuvent être extrapolés** à l'ensemble des mandats détenus par les cabinets.

De la même façon, le **pourcentage des défauts d'application des normes d'exercice professionnel ne peut être utilement comparé aux années précédentes**.

Cependant, le nombre de **mandats présentant des insuffisances de diligences** affectant l'opinion émise par le commissaire aux comptes et pouvant avoir des conséquences potentielles sur la sincérité des comptes, persiste et demeure trop important.

2.1. Les résultats des contrôles des cinq plus grands cabinets français

2.1.1 Les améliorations constatées lors des contrôles

À la suite des contrôles précédemment réalisés par le H3C, les cabinets contrôlés ont **continué d'investir dans le développement d'outils méthodologiques**. Ils ont aussi complété leurs procédures.

Ces cabinets ont notamment complété leurs procédures en matière **d'acceptation des prestations** considérées comme entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissariat aux comptes. Ils ont apporté des améliorations à leurs procédures de contrôle interne de qualité. Les **méthodologies** facilitant la mise en œuvre des missions d'audit par les associés signataires et leurs équipes ont été également améliorées. Les cabinets ont par ailleurs veillé à renforcer la **formation des collaborateurs** sur des thèmes utiles à la conduite des missions légales.

Sur les **117 mandats** contrôlés directement par le H3C (concernant 115 entités dont 87 EIP), 94 ont donné lieu à des travaux d'audit qui ont permis aux contrôleurs d'émettre des opinions étayées de manière satisfaisante. Parmi les 117 mandats testés, **37 avaient précédemment été contrôlés**. Lors des contrôles 2014, il a été constaté que les cabinets avaient amélioré l'exécution de la mission sur ces mandats, à l'exception de quatre d'entre eux.

2.1.2 Les améliorations devant être mises en œuvre

• Sur les procédures

Les cinq plus grands cabinets français, compte tenu de leur taille, de la complexité des mandats détenus, des risques attachés à l'exercice de leur activité doivent améliorer leurs **systèmes de contrôle interne de qualité** dans la mesure où ils contribuent à la fiabilité des opinions émises par chaque associé signataire. Si des progrès ont été constatés dans la conception des procédures de revues indépendantes et de contrôle interne *a posteriori*, leur mise en œuvre requiert des améliorations. Ces dispositifs doivent en effet être en mesure d'apporter les corrections nécessaires.

Il est apparu par exemple que la relation entre la qualité des travaux appréciée lors des contrôles internes de qualité et les évaluations des associés et les pratiques de rémunération était difficilement identifiable et insuffisamment documentée et justifiée, même si certains cabinets ont commencé à intégrer dans l'évaluation des associés

le suivi des résultats de leurs contrôles qualité ainsi que du contrôle du H3C.

Les cabinets doivent encore renforcer les **contrôles exercés par leurs directions** sur le lien entre les **risques identifiés** lors de l'acceptation ou du maintien des mandats et leurs prises en compte par les équipes d'audit dans l'approche d'audit suivie, et veiller au respect des obligations réglementaires (obligations déclaratives ayant trait aux mandats, formations, démissions).

Les cabinets doivent continuer de compléter et sécuriser leurs procédures d'**acceptation des prestations hors mission d'audit** pouvant les placer dans des situations d'incompatibilité au regard des dispositions du code de commerce. Les contrôles des directions sont certes renforcés mais la **documentation de l'analyse préalable de ces prestations** et de leur compatibilité avec la mission de certification n'est pas encore satisfaisante. Il a notamment été identifié pour l'ensemble des cabinets, quelques prestations qui, compte tenu des incertitudes sur leur compatibilité, auraient dû conduire ces cabinets à saisir le H3C conformément aux prescriptions du code de déontologie.

• Sur les mandats

Pour 20 mandats les équipes de contrôles ont dû obtenir des compléments d'information et de documentation lors de la phase du contrôle sur place. Ces compléments étaient nécessaires pour fonder les opinions émises.

Pour l'ensemble des mandats, des améliorations doivent être apportées par les cabinets sur les diligences suivantes : **structuration et définition de l'approche d'audit**, diligences liées au risque de **fraude**, et utilisation des techniques **d'échantillonnage**.

Des améliorations sont aussi attendues en ce qui concerne la détermination du seuil de signification, l'utilisation des travaux de l'audit interne et des travaux d'experts.

D'une manière générale, les contrôles ont mis en évidence des **insuffisances dans la documentation** des dossiers des commissaires aux comptes signataires. Dans certains dossiers, l'absence de documentation est telle qu'elle affecte la fiabilité de la certification des comptes. Dans grand nombre de cas des vérifications supplémentaires réalisées par les contrôleurs ont été nécessaires pour conforter le caractère approprié de l'opinion émise par l'auditeur.

Ne sont pas suffisamment documentés : l'appréciation du contrôle interne ou du système d'information mis en place dans l'entité auditée, les travaux sur la démarche d'audit ou sur les zones de risques examinées, l'audit de cycles

spécifiques aux établissements de crédit, tels que les opérations avec la clientèle, les opérations interbancaires et les crédits acheteurs ou au secteur de l'assurance (primes, cotisations, placements, charges techniques).

En ce qui concerne les entités cotées sur un marché réglementé et les entités non EIP, les défauts de documentation portent sur l'analyse critique et l'exercice du jugement professionnel sur des cycles à risques, tels que la probabilité de récupération des impôts différés actif, la valorisation des actifs corporels et incorporels y compris les écarts d'acquisition, la valorisation d'actifs financiers de couverture, l'évaluation des stocks ou encore l'appréciation de la reconnaissance du chiffre d'affaires et celle du cycle achats.

L'application de la norme « Documentation de l'audit des comptes » sur les points significatifs ou porteurs de risques reste un point d'attention majeur.

La norme relative à l'**audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes** doit être mieux appliquée. Les principales insuffisances ont trait à l'absence de concertation sur l'approche d'audit retenue, le seuil de signification ou le plan de mission. La revue critique est souvent incomplète. Certains de ces mandats avaient déjà fait l'objet d'une recommandation lors du précédent contrôle sans qu'il ait été constaté d'améliorations depuis.

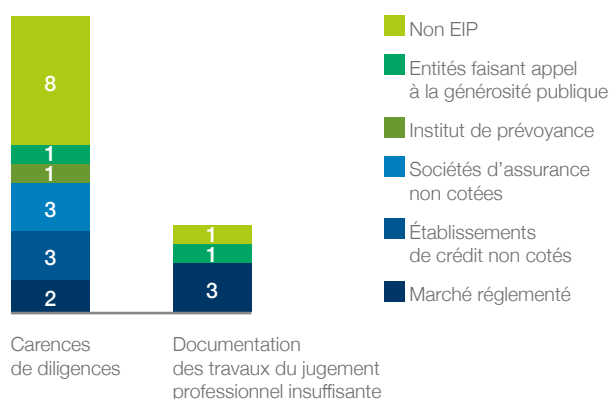
2.1.3 Les insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion

Des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion ont été notées sur **23 mandats**, correspondants à 23 entités auditées par cinq cabinets. Les **défauts de diligences** (18 mandats) ou de **documentation** (cinq mandats) portent sur des postes comptables significatifs ou à risque. Dans la plupart des cas s'ajoutent des insuffisances de diligences sur la **définition de l'approche d'audit** ainsi que sur le **caractère probant des éléments collectés**, attestant du non respect de certaines normes d'exercice professionnel guidant l'exécution de la mission légale.

Les insuffisances de diligences sont relevées sur : la valorisation d'actifs non courants et celle de certains actifs financiers, la reconnaissance du chiffre d'affaires, la valorisation des stocks. Concernant les entités des secteurs bancaire et assurance les insuffisances ont été décelées pour les prêts et les opérations avec la clientèle, les placements et les cotisations et comptes rattachés.

Il peut être rappelé que l'enquête de l'IFIAR en 2014 a également diagnostiqué des insuffisances d'audit de même nature.

Ventilation des 23 mandats présentant des insuffisances de diligences et de documentation



2.1.4 Les contrôles conjoints avec le PCAOB

Une partie du contrôle de deux des cabinets a été réalisée conjointement avec le PCAOB. Les opérations de contrôle ont inclus une partie des procédures des cabinets ainsi qu'un échantillon de mandats. Ils concernent deux mandats d'entités cotées simultanément en France et aux États-Unis et quatre filiales françaises de groupes américains cotés aux États-Unis.

Les vérifications effectuées par le H3C et le PCAOB ont été réalisées, d'une part au regard du cadre légal français, et, d'autre part au regard des normes d'audit et des principes comptables américains. Ceux-ci requièrent notamment, outre l'émission d'une opinion d'audit sur les états financiers, l'émission d'une opinion portant sur l'efficacité opérationnelle des procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière (norme « AS 5 »).

2.2. Les résultats des contrôles des autres cabinets EIP

2.2.1 Les améliorations constatées lors des contrôles

Plus d'un tiers des cabinets a suivi les recommandations adressées par le secrétaire général du H3C. Plus de la moitié les a suivies partiellement.

Les cabinets contrôlés ont continué de renforcer leurs procédures internes. Ils ont également apporté des améliorations dans l'application des normes d'exercice professionnel pour lesquelles le secrétaire général avait adressé des recommandations.

Sur les 467 mandats examinés (dont 207 EIP), il a été constaté dans nombre de mandats, un niveau satisfaisant des diligences mises en œuvre par les cabinets dans l'exercice de la mission légale.

Parmi les 467 mandats examinés, des atteintes à la fiabilité de l'opinion avaient été identifiées lors des précédents contrôles pour 33 d'entre eux. Pour 25 d'entre eux des améliorations satisfaisantes ont été constatées.

2.2.2 Les améliorations devant être mises en œuvre

• Sur les procédures

Un tiers des cabinets contrôlés ne respecte pas les obligations réglementaires de formation des associés. Les formations des personnes participant à l'audit doivent également être renforcées pour un tiers des cabinets dans le domaine des normes comptables internationales et dans le secteur des mutuelles, des établissements de crédit et des associations faisant appel à la générosité publique.

Si la plupart des cabinets ont mis en place une procédure de lutte contre le blanchiment, des améliorations restent à mettre en œuvre concernant la classification des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme attachés aux mandats ainsi que le suivi de formations spécifiques pour les équipes.

Certains cabinets ne sont pas assez vigilants sur le respect des obligations réglementaires telles que les demandes de dérogations au nombre d'heures d'audit, les déclarations d'activité, le rapport de transparence. Ils doivent également formaliser le recours à des collaborateurs externes.

Environ la moitié des cabinets doivent compléter leurs outils ou les mettre à jour, principalement ceux relatifs à la certification des comptes consolidés en normes IFRS et le contrôle dans des secteurs spécifiques comme celui des mutuelles, des banques et des associations.

Un quart des cabinets a mis en place une revue indépendante et un dispositif de contrôle de qualité interne *a posteriori* afin de prévenir les risques de mauvaise exécution de la mission légale. Un renforcement de leurs procédures et une meilleure documentation des travaux sont attendus pour

environ deux tiers d'entre eux. La mise en place de tels dispositifs prévue par l'article 15 du code de déontologie reste marginale dans les cabinets qui ne détiennent pas de mandat d'entité cotée sur le marché réglementé ou qui détiennent un seul mandat d'entité d'intérêt public (mutuelle ou association faisant appel à la générosité publique)⁹.

• Sur les mandats

Des améliorations restent nécessaires en ce qui concerne les procédures d'audit relatives à la démarche d'audit. Ces dernières sont généralement insuffisantes lors de la prise en considération de la **possibilité de fraude** lors de l'audit des comptes, ainsi que dans **l'utilisation des assertions d'audit** et dans la prise de connaissances des éléments du **contrôle interne** de l'entité.

Il a été relevé, dans certains cas, un défaut dans l'application des normes d'exercice professionnel suivantes : « Déclarations de la direction », « Principes spécifiques applicable à l'audit des comptes consolidés » et « Justification des appréciations ».

Vingt pour cent des cabinets contrôlés **ne documentent pas suffisamment leurs diligences** dans près de 16% des mandats. Toutefois, pour 4% des mandats testés, des documents et explications ont été transmis lors du contrôle et ont permis de justifier les conclusions *a posteriori*.

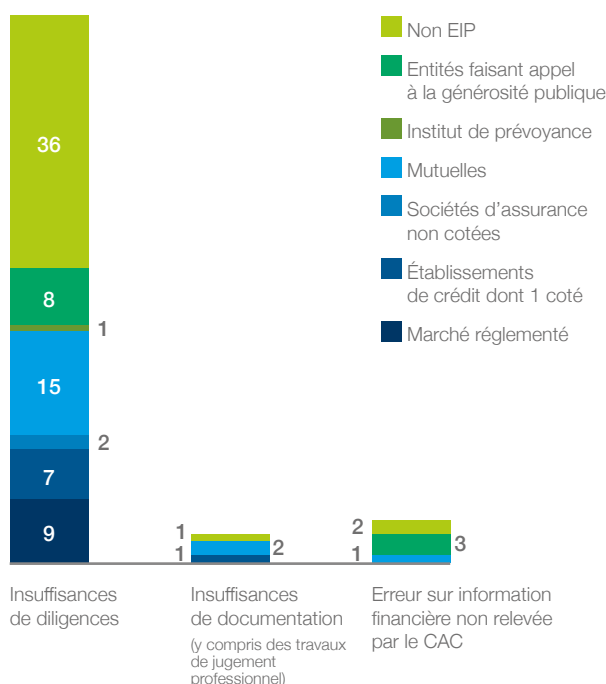
Vingt-cinq pour cent des cabinets contrôlés doivent **renforcer leur contrôle de l'information financière**.

Les contrôles ont porté une attention particulière cette année à l'application de la norme d'exercice professionnel « **audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes** ». Les constats ont mis en évidence la nécessité de renforcer l'exercice collégial du commissariat aux comptes. Les principales insuffisances relevées concernent l'absence de concertation au niveau de l'approche d'audit, l'absence de modification régulière de la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes, ainsi que la formalisation de la revue critique des travaux du co-commissaire aux comptes. Dans un quart des mandats testés, la répartition quantitative et qualitative des travaux est déséquilibrée, et la revue des travaux du co-commissaire aux comptes est incomplète ou absente. Dans quelques cas les insuffisances constatées vont jusqu'à remettre en cause la fiabilité des conclusions des cabinets contrôlés dans le cadre de l'émission de l'opinion collégiale (**21 mandats**¹⁰ détenus par **15 cabinets**).

2.2.3 Les insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion

88 mandats détenus par 58 cabinets¹¹, dont **49 mandats EIP** ont révélé des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission légale susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion émise ou, de manière significative, la qualité de l'information financière. Elles ne remettent pas nécessairement en cause l'opinion émise mais font obstacle à sa validation par les contrôleurs.

Nature des 88 mandats présentant des insuffisances



⁹ Il s'agit le plus souvent de cabinets détenant moins de 100 mandats et qui n'appartiennent pas à un réseau ou une association technique et/ou dans lesquels exerce un nombre restreint d'associés signataires.

¹⁰ 8 entités cotées sur le marché réglementé, 1 établissement de crédit, et 12 non EIP.

¹¹ 7 d'entre eux n'ont pas suivi les recommandations issues du précédent contrôle.

La typologie des insuffisances est la suivante :

Pour **69 mandats dont 33 mandats EIP**, il a été observé :

- une approche d'audit souvent incomplète et inadaptée au regard du secteur contrôlé. Pour les mutuelles, la documentation de la prise de connaissance de l'entité et du contrôle interne, de l'évaluation des risques et du lien avec les procédures d'audit ainsi que les tests d'efficacité sont nettement insuffisants ;
- des diligences insuffisantes sur des cycles importants des comptes audités, telles que la reconnaissance du chiffre d'affaires, les provisions techniques et les créances clients. Les raisons tiennent essentiellement à l'approche d'audit défaillante, qui ne permet pas d'obtenir l'assurance d'absence d'anomalies significatives dans les compte ; sont principalement concernées des entités relevant du secteur des mutuelles, assurances et établissements de crédit ;
- des diligences insuffisantes relatives au contrôle de l'information financière et à l'évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes y compris les informations fournies en annexe.

Pour **9 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé, les insuffisances de diligences** concernent principalement la valorisation des immobilisations financières, le traitement de la consolidation et le contrôle de l'information financière en normes IFRS.

Pour **6 mandats dont 4 mandats EIP, le contrôle de l'information financière** réalisé par le commissaire aux comptes n'a pas permis de relever des erreurs commises par l'entité concernant des éléments significatifs, qui, soit avaient été omis par l'entité, soit étaient apparus incomplets, ou encore n'étaient pas adaptés aux spécificités des entités (3 mandats d'entités faisant appel à la générosité du public).

Enfin pour **4 mandats dont 3 EIP, la documentation disponible** dans les dossiers ou celle du jugement professionnel est insuffisante pour permettre d'étayer l'opinion émise. Les insuffisances ont trait notamment à la démarche d'audit non adaptée et à la documentation des postes ou cycles significatifs des comptes tels que les provisions techniques, les créances clients, l'information financière.

En dernier lieu, les contrôles ont révélé que quelques cabinets n'avaient pas du tout suivi les recommandations¹². Pour 8 mandats, les insuffisances susceptibles d'affecter l'opinion ont de nouveau été constatées lors des contrôles de cette année.

¹² Voir 2.4 « Le suivi des contrôles et des recommandations ».

2.3 Les résultats des contrôles des cabinets non EIP

Les contrôles ont porté sur le suivi des recommandations lorsque les cabinets avaient déjà été précédemment contrôlés. Ils ont également été approfondis cette année par des vérifications spécifiques sur l'application des normes d'exercice professionnel « Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes » et « Justification des appréciations ». Les trois quart de ces cabinets détiennent au plus 20 mandats.

2.3.1 Les améliorations constatées

Le suivi des recommandations issues du premier contrôle a porté sur 486 cabinets. Les contrôles 2014 ont relevé que 31% des cabinets avaient suivi les recommandations, 66% les ont partiellement suivies.

Pour 90% des cabinets contrôlés, il n'a pas été relevé de faiblesses dans la conduite des missions légales susceptibles d'affecter la fiabilité de la certification des comptes.

2.3.2 Les améliorations à mettre en œuvre

• Sur les procédures

Il a été constaté que l'**organisation en matière de commissariat aux comptes** de près d'un quart des cabinets n'avait pas été formalisée, essentiellement dans les cabinets contrôlés pour la première fois. Ceux-ci font reposer l'organisation de l'activité de commissariat aux comptes du cabinet sur les personnes physiques détentrices des mandats. Cette absence de formalisation des procédures peut mettre en risque la pérennité des organisations compte tenu de la complexité croissante de l'environnement réglementaire.

Les contrôles ont également mis en avant la nécessité pour les deux tiers des cabinets de **poursuivre la mise en place de procédures et mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment** des capitaux et le financement du terrorisme et, pour plus d'un tiers des cabinets contrôlés, de veiller au respect des prescriptions des textes réglementaires en matière de formation des associés.

Lorsque les cabinets font appel à des **collaborateurs externes**, soit environ 40% des cabinets contrôlés, les modalités de ce recours ne sont pas conformes à l'avis du H3C du 24 juin 2010 pour plus d'un tiers d'entre eux quelle que soit leur taille. Ainsi cette pratique est rarement encadrée par une convention et l'entité concernée n'est pas informée.

• Sur les mandats

Il est ressorti des contrôles de manière fréquente un défaut de formalisation de la **démarche d'audit suivie et de l'évaluation des risques**. Sont attendues, dans un tiers des cabinets contrôlés, une utilisation des assertions d'audit, l'appréhension du contrôle interne de l'entité auditée et la justification des procédures d'audit répondant à l'évaluation des risques.

Un quart des cabinets doit **renforcer la prise de connaissance de l'entité ou actualiser les éléments de contrôle interne de l'entité pertinents pour l'audit**. Lorsque cette prise de connaissance a lieu, les cabinets ne réalisent pas toujours les tests nécessaires en vue d'évaluer l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité auditée.

Un renforcement de la **documentation relative aux conclusions tirées des diligences** mises en œuvre est attendu pour un tiers des cabinets.

Des insuffisances dans la **documentation de l'utilisation des travaux des experts comptables** pour les cabinets qui l'utilisent dans un tiers des cabinets contrôlés ont été relevées.

À ces insuffisances s'ajoutent, pour certains cabinets, des défauts dans le contrôle de l'information financière, du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires ou aux associés.

Des améliorations sont encore attendues pour ce qui concerne la rédaction des rapports de certification et, l'application de la norme d'exercice professionnel

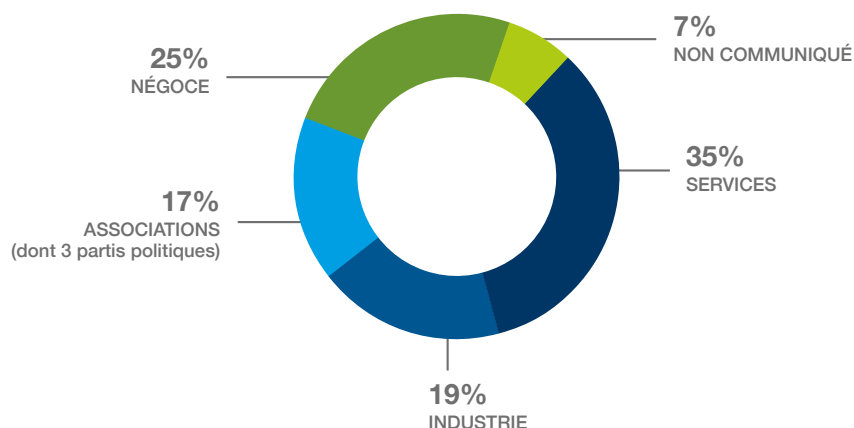
« **Justification des appréciations** ». Pour cette dernière, des insuffisances ont été relevées sur un ou plusieurs mandats testés dans plus de la moitié des cabinets. La formulation des appréciations n'est pas toujours conforme à la norme et dans une moindre proportion les appréciations ne portent pas sur des éléments déterminants pour la compréhension des comptes qui auraient du faire l'objet d'une justification.

De l'attention particulière portée cette année à l'application de la norme d'exercice professionnel « **audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes** », les contrôles ont souvent mis en évidence pour les cabinets concernés, des insuffisances sur un ou plusieurs mandats testés. Il peut s'agir d'insuffisances dans la revue des travaux mis en œuvre par le co-commissaire aux comptes, dans la répartition déséquilibrée des travaux d'audit, dans l'absence de modification régulière des travaux ainsi que dans la concertation entre les co-commissaires aux comptes. Le H3C portera une attention particulière sur le contrôle de l'application de cette norme.

2.3.3 Les insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion

Dans **10% des cabinets contrôlés**, des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission légale pouvant remettre en cause la fiabilité de l'opinion émise ont été constatées. **103 mandats** (dont trois partis politiques) détenus par 79 cabinets sont concernés :

Analyse par secteur des 103 mandats présentant des insuffisances de diligences



Pour 53 mandats, les travaux d'audit sur des postes significatifs des états financiers se sont révélés insuffisants. Pour sept mandats, les diligences concernant le contrôle de l'information financière fournie dans l'annexe sont insuffisantes.

Pour 24 mandats, la documentation présente dans les dossiers d'audit, y compris celle supportant le jugement professionnel, a été jugée insuffisante pour étayer l'opinion émise.

Pour 19 mandats, le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences, dans son opinion, des anomalies relevées. Pour 19 mandats, l'opinion émise par le commissaire aux comptes est incohérente avec les éléments relevés lors de l'audit.

Il a été noté en dernier lieu que 3% des cabinets revus cette année n'avaient pas appliqué les recommandations émises à la suite d'un précédent contrôle¹³.

2.4. Le suivi des contrôles et des recommandations

Depuis l'année 2010, le secrétaire général du H3C adresse à chaque cabinet contrôlé une lettre notifiant la fin du contrôle et comportant un volet de recommandations. À la suite de l'émission de ces recommandations, un suivi est mis en place aux fins de vérifier que les cabinets ont pris les mesures correctrices attendues. Lorsque les insuffisances ne sont pas considérées comme majeures, les actions correctrices prises par le cabinet sont suivies dans le cadre d'un contrôle périodique subséquent¹⁴. En cas de déficiences relevées dans la conduite de la mission légale, le suivi donne lieu à un contrôle avant l'accomplissement de la périodicité de contrôle. Dans les cas les plus graves, le parquet général est saisi à toutes fins.

Le tableau qui suit propose une synthèse cumulée au jour de la rédaction du présent rapport du suivi des contrôles et des recommandations :

| | Cabinets EIP | | Cabinets non EIP |
|---|-----------------|--|-----------------------|
| | Cycle antérieur | Cycle en cours de finalisation | 1 ^{er} cycle |
| | 2009-2011 | 2012-2014 | 2008-2013 |
| Nombre de cabinets contrôlés* | 550 | 478 | 6 570 |
| Nombre de courriers individuels de recommandations adressés aux cabinets** | 550 | 407 | 5 650 |
| <i>dont nombre de courriers sans suivi spécifique</i> | 368 67% | 250 62% (dont 212 déjà contrôlés lors du cycle antérieur) | 4 660 82% |
| <i>dont nombre de plans d'amélioration demandés</i> | 166 30% | 127 31% (dont 99 déjà contrôlés lors du cycle antérieur) | 770 14% |
| <i>dont nombre de saisines à toutes fins du procureur général</i> | 16 3% | 30 7% (dont 26 déjà contrôlés lors du cycle antérieur) | 220 4% |

* Dont les 5 plus grands cabinets français

** Nombre de courriers adressés aux cabinets depuis 2010, en cumul, au jour de la rédaction du rapport

¹³ Voir « 2.4 Le suivi des contrôles et des recommandations ».

¹⁴ Une fois au moins tous les 3 ans pour les cabinets EIP et une fois au moins tous les 6 ans pour les cabinets non EIP.

2.4.1 Les cabinets EIP

Deuxième cycle de contrôle 2012-2014

À ce jour, l'exploitation des résultats du contrôle de 478 cabinets EIP a donné lieu à l'émission de 407 lettres de recommandations individuelles.

En dehors des cinq plus grands cabinets français contrôlés annuellement, 351 cabinets avaient été contrôlés lors du premier cycle EIP et 42 lors du premier cycle non EIP. S'est ajouté le contrôle de 79 cabinets EIP qui n'avaient jamais été contrôlés.

Le suivi des recommandations adressées aux 399 cabinets précédemment contrôlés se présente comme suit au jour de la rédaction du rapport :

| | Cabinets EIP - suivi deuxième cycle | | | |
|--|-------------------------------------|-----|--------------------------------|-----|
| | Cycle antérieur | | Cycle en cours de finalisation | |
| Nombre de courriers individuels de recommandations adressés aux cabinets* | 399 | | 337 | |
| <i>dont nombre de courriers sans suivi spécifique</i> | 284 | 71% | 212 | 63% |
| <i>dont nombre de plans d'amélioration demandés</i> | 115 | 29% | 99 | 29% |
| <i>dont nombre de saisines à toutes fins du procureur général</i> | 0 | 0 | 26 | 8% |

* Nombre de courriers adressés aux cabinets en cumul, au jour de la rédaction du rapport

79 cabinets EIP n'ayant jamais été contrôlés précédemment ont donné lieu, au jour de la rédaction de ce rapport, à l'envoi de 70 recommandations individuelles :

- 54% ne requièrent pas de suivi spécifique ;
- un plan d'amélioration a été demandé pour 40% des cabinets ;
- une saisine du procureur général a été opérée pour quatre cabinets.

2.4.2 Les cabinets non EIP

Premier cycle de contrôle 2008-2013

Les courriers de recommandations individuelles adressés par le secrétaire général du H3C aux cabinets non EIP tiennent compte des axes d'améliorations déjà préconisés par les compagnies régionales assurant ces contrôles.

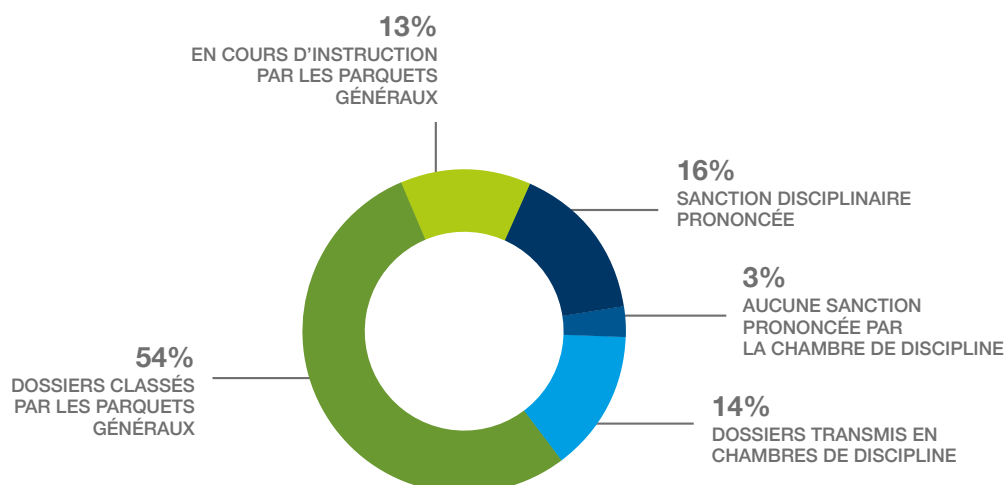
À ce jour, la totalité des résultats des contrôles ayant fait l'objet depuis 2008 d'une restitution ont donné lieu à l'émission de plus de **5 600 courriers de recommandations individuelles**. Chaque président de compagnie régionale reçoit une copie de chaque courrier.

2.4.3 Le traitement par les parquets généraux

Depuis la première saisine en 2011, le secrétaire général a transmis 266 cabinets dont 46 cabinets EIP aux parquets généraux.

Des retours d'informations ont été obtenus concernant 172 cas dont 18 relatifs à des cabinets EIP.

Traitement des parquets généraux





Juger en appel

Le H3C juge en appel les décisions relatives à l'inscription, à la discipline et aux contestations d'honoraires des commissaires aux comptes. À ce titre, il a rendu 33 décisions en 2014. Le H3C a été amené à statuer sur un certain nombre d'appels interjetés à l'encontre de décisions de commissions régionales d'inscription, ayant rejeté des demandes d'inscription, de modification, ou de transfert au motif que les pièces produites étaient incomplètes ou comportaient des imprécisions ou des irrégularités.

Par comparaison à l'année précédente, l'activité juridictionnelle du H3C est en augmentation.

1. Données chiffrées

Par comparaison à l'année précédente, l'activité juridictionnelle du Haut Conseil est en augmentation.

| | 2014 | 2013 |
|--------------|-----------|-----------|
| Inscription | 22 | 10 |
| Discipline | 8 | 5 |
| Honoraires | 3 | 2 |
| TOTAL | 33 | 17 |

Au cours de l'année 2014 le Haut Conseil a été destinataire de 20 nouveaux dossiers, dont dix en matière d'inscription, huit en matière disciplinaire et deux en matière d'honoraires.

| Décisions rendues en 2014 | Inscription | Honoraires | Discipline | TOTAL |
|--|-------------|------------|------------|-----------|
| Confirmation | 2 | 1 | 2 | 5 |
| Confirmation partielle | | 1 | 1 | 2 |
| Désistement d'appel | 2 | | | 2 |
| Infirmation | 15 | 1 | 4 | 20 |
| Incompétence | | | | |
| Annulation décision 1 ^{ère} instance et évocation | 1 | | 1 | 2 |
| Appel non recevable | 2 | | | 2 |
| TOTAL | 22 | 3 | 8 | 33 |

La procédure juridictionnelle à l'encontre des commissaires aux comptes

Le H3C statue sur les appels formés contre les décisions rendues en première instance par les chambres régionales de discipline en matière de contestation d'honoraires et de discipline ainsi que par les commissions régionales d'inscription.

Les décisions du H3C sont susceptibles de recours devant le Conseil d'État en matière de discipline et d'inscription, et devant la Cour de cassation en matière d'honoraires.

Sauf décision contraire à la demande du commissaire aux comptes poursuivi, ou s'il doit résulter de la publicité une atteinte à l'ordre public, les débats devant le H3C sont publics lorsqu'il statue en appel des chambres régionales de discipline. Les décisions rendues sont motivées. Elles sont exécutoires à compter de leur notification au commissaire aux comptes.

Pour toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel, toute négligence grave, tout

fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, le commissaire aux comptes est passible de l'une des sanctions disciplinaires suivantes :

- l'avertissement ;
- le blâme ;
- l'interdiction temporaire pour une durée maximale de 5 ans, avec ou sans sursis (qui s'est substitué depuis 2003 à la suspension) ;

Ces trois sanctions pouvant être assorties de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organes professionnels pendant dix ans au plus.

- la radiation de la liste.

Il peut être également procédé au retrait de l'honorariat.

2. Les décisions rendues en matière d'inscription

2.1. Inscription modificative

Le Haut Conseil a été amené à statuer sur un certain nombre d'appels interjetés à l'encontre de décisions de commissions régionales d'inscription, ayant rejeté des demandes d'inscription, de modification, ou de transfert au motif que les pièces produites étaient incomplètes ou comportaient des imprécisions ou des irrégularités. Pour ces dossiers au vu des pièces fournies par les parties devant lui, le H3C a, dans plusieurs cas, infirmé la décision de première instance et prononcé l'inscription ou ordonné la modification demandée.

Le H3C a par ailleurs confirmé une décision de la chambre régionale pour laquelle la preuve de la détention des $\frac{3}{4}$ des droits de vote au sein de société n'étant pas apportée par le commissaire aux comptes, les conditions posées par de l'article L. 822-9 al 2 du code de commerce n'étaient pas remplies.

2.2. Omission

Le H3C a statué sur plusieurs recours contre des décisions d'omission pour non paiement des cotisations dues par les commissaires aux comptes. La plupart de ceux-ci ont régularisé leur situation avant l'audience devant le Haut Conseil, qui a ordonné leur réinscription, sauf pour l'un d'entre eux qui n'avait pas justifié du règlement de sa dette.

2.3. Refus d'inscription absence de motivation

Le Haut Conseil a annulé la décision d'une commission régionale d'inscription du 5 juin 2014, qui avait refusé l'inscription d'un commissaire aux comptes sans avoir motivé sa décision, en contravention aux dispositions de l'article R. 822-13 du code de commerce et au principe de motivation des décisions administratives faisant grief.

2.4. Choix de la CRCC de rattachement

Le 6 mars 2014, le H3C a appliqué, dans deux espèces, l'article R. 822-73 du code de commerce.

Dans la première, il a constaté que parmi les associés d'une société d'exercice professionnel relevant de deux compagnies régionales, une majorité était inscrits auprès de la compagnie auprès de laquelle l'inscription était demandée et a ordonné cette inscription.

Dans la seconde, il a constaté que le même nombre d'associés étaient inscrits dans deux compagnies régionales différentes et qu'aucune autre CRCC ne réunissant un nombre supérieur d'associés inscrits auprès d'elle, le siège social pouvait être fixé au choix dans l'une ou l'autre de ces deux compagnies.

2.5. Appels irrecevables

Saisie de deux recours contre des décisions d'une chambre régionale de discipline en date du 12 novembre 2013, le H3C a du déclarer ses appels irrecevables comme tardifs, les recours n'ayant été formés que le 7 janvier 2014 soit plus d'un mois après les notifications des décisions effectuées conformément à l'article R. 822-22 du code du commerce.

3. Les décisions rendues en matière de contestation d'honoraires

Forclusion de l'action en fixation des honoraires

Aux termes de l'article R. 823-18 du code de commerce, à défaut de conciliation intervenue dans le mois de la demande qui en a été faite au président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes, la partie la plus diligente dispose, à l'expiration de ce délai, d'un délai de 15 jours pour saisir du litige la chambre régionale de discipline.

3.1. Décisions du 27 mars 2014

Deux sociétés apparentées ont interjeté appel des décisions en date du 3 avril 2013, rendues dans le litige les opposant à la société de commissariat aux comptes chargée de certifier leurs comptes. Cette dernière sollicitait le paiement de ses honoraires, alors que les sociétés appelantes lui reprochaient de ne pas avoir respecté les règles d'exercice de la profession en n'ayant pas établi de lettre de mission, refusé de certifier les comptes pour deux exercices 2008 et 2009 et de ne pas avoir établi de rapport pour 2010.

Elles contestaient également le montant du taux horaire réclamé ainsi que le nombre d'heures supplémentaires invoquées. La chambre régionale avait fixé le montant des honoraires en fonction du nombre d'heures estimé lors de l'accord initial et rejeté les prétentions du commissaire aux comptes relatives aux heures supplémentaires.

Le H3C a retenu que l'absence de lettre de mission n'est pas un obstacle au paiement des honoraires dus à raison des diligences effectuées, et que le refus de certification des comptes ne saurait faire perdre au commissaire aux comptes son droit à rémunération de ses travaux. Il a retenu qu'en l'absence de lettre de mission, la preuve de l'accord intervenu entre les sociétés contrôlées et la société commissaire aux comptes devait être recherchée dans les pièces produites, à savoir les premières factures honorées et les échanges intervenus entre les parties relativement à l'exercice de la mission.

Il a fixé le montant des honoraires dus par ces dernières sur la base du taux horaire visé dans ces documents, en évaluant le nombre d'heures nécessaires à la réalisation des travaux effectivement effectués.

Par ailleurs, la demande formulée à l'encontre d'une des sociétés contrôlées pour un exercice non visé lors de la demande de conciliation devant le président de la Compagnie régionale des commissaires aux comptes a été déclarée irrecevable.

Enfin, le H3C a confirmé la décision de la chambre régionale qui avait écarté l'application de l'article 700 du code de procédure civile au motif que l'objet de l'instance était limité à la fixation du montant des honoraires.

3.2. Décision du 11 décembre 2014

Le H3C a été saisi de deux appels interjetés par une société de commissariat aux comptes et par la société dont elle devait certifier les comptes.

Un contentieux s'était noué entre ces deux sociétés à la suite d'un litige sur le montant des honoraires afférents à plusieurs exercices ainsi que sur l'identité du commissaire aux comptes titulaire du mandat (société ou commissaire aux comptes personne physique). Une première lettre de mission fixant le temps d'intervention et le taux horaires avaient été établie et acceptée par les parties. La première facture relative au premier exercice avait bien été réglée. En revanche, pour les deux autres exercices, les factures, faisant référence à un taux horaire majoré et comportant un complément d'honoraires pour interventions exceptionnelles, sont restées impayées. La lettre de mission adressée par la société de commissariat aux comptes pour l'exercice 2012 n'a pas été signée par la société contrôlée, à raison de la persistance du litige relatif à la désignation du titulaire du mandat.

La société de commissariat aux comptes a déclenché une procédure d'alerte, à laquelle elle a mis fin au vu des explications fournies et a saisi le procureur de la république de faits susceptibles d'être qualifiés d'entrave aux fonctions de commissaire aux comptes. Elle a émis un rapport faisant état de l'impossibilité d'accomplir sa mission puis démissionné de son mandat. Les factures relatives aux trois derniers exercices sont demeurées impayées.

Saisi en appel de la décision de la chambre régionale qui avait fixé le montant des honoraires dus par la société, le H3C a estimé que les factures présentées au titre des années 2010 et 2011 n'étaient relatives qu'à des diligences complémentaires, les honoraires afférents à la mission de certification ayant été réglés et que, ces diligences complémentaires n'ayant obtenu aucun accord préalable de l'entité contrôlée, n'ouvraient pas droit à rémunération.

Pour les prestations effectuées lors du dernier exercice 2012, il a fixé les honoraires dus pour la mission de certification sur la base du taux horaire convenu initialement.

4. Les décisions rendues en matière disciplinaire

4.1. Procédure

Une décision du 30 janvier 2014 a répondu à deux arguments tirés, l'un de la nullité de la citation devant la chambre régionale de discipline, le second, du défaut d'impartialité du H3C.

Il était soutenu que la citation délivrée à l'intéressé aux fins de comparution devant la chambre régionale de discipline aurait été entachée de nullité, les faits justifiant la poursuite n'étant pas précisés dans l'acte.

Le H3C a écarté cet argument en relevant que le commissaire aux comptes avait été cité à comparaître pour une première audience par un acte qui détaillait de manière circonstanciée les faits motivant la poursuite et comportait toutes les mentions requises ; cette audience ayant été reportée, le parquet général a avisé l'intéressé de la nouvelle date par un courrier distinct, précisant que « les termes de la citation demeurent strictement identiques ». En conséquence, constatant que les droits du professionnel avaient été totalement respectés et que celui-ci avait en outre bénéficié, du fait de ce report, d'un délai supplémentaire pour préparer sa défense, le H3C a écarté la nullité invoquée.

Le même requérant soutenait que les faits, révélés par un contrôle de qualité du cabinet, ayant été portés à la connaissance du procureur général par le secrétaire général du Haut Conseil, cette transmission constituerait un pré-jugement de cette autorité sur la responsabilité du professionnel et que, dès lors, le H3C ne serait plus impartial au sens de l'article 6§1 de la Convention européenne des droits de l'homme lors de l'examen de l'appel porté devant lui.

Le Haut Conseil a écarté cet argument au visa de l'article R. 821-26 du code de commerce, selon lequel le collège du H3C définit seulement les orientations, le cadre et les modalités des contrôles périodiques, mis en œuvre par le secrétaire général, ce dernier ne participant en rien à l'activité juridictionnelle du H3C.



Il a également relevé que le collège n'a connaissance d'aucune situation individuelle de manière nominative, et que les résultats des contrôles sont portés à sa connaissance de manière synthétique et globale et, enfin, que la transmission « à toutes fins effectuée » par le secrétaire général au procureur général près la cour d'appel compétente n'a pour objet que de permettre à celui-ci d'exercer l'action disciplinaire en première instance, un avocat général à la Cour de cassation assurant la poursuite devant le H3C.

4.2. Sur le fond

Refus de se soumettre au contrôle périodique

Le H3C a été amené à statuer en appel sur plusieurs décisions prononcées par différentes chambres régionales de disciplines, saisies par les Présidents des chambres régionales à l'encontre de commissaires aux comptes qui avaient refusé de se soumettre au contrôle périodique dont ils faisaient l'objet, en ne répondant pas aux courriers et convocations qui leur étaient adressés, en refusant de renvoyer le questionnaire d'information en dépit de plusieurs rappels ou en omettant de déposer leur déclaration d'activité.

Après avoir relevé que ces attitudes délibérées, empêchant tout contrôle sur l'activité des professionnels, portent gravement atteinte à l'image de la profession, le Haut Conseil les a sanctionnées, par des interdictions temporaires d'exercer.

Insuffisances professionnelles

Plusieurs décisions se sont prononcées sur des défaillances relevées quant au respect des obligations de formation, ou encore dans l'organisation interne des cabinets ou la conduite des missions par des commissaires aux comptes, telles que l'absence ou l'insuffisance de formalisation des travaux réalisés, le non respect des normes d'exercice professionnel, voire une situation d'incompatibilité entre les fonctions d'expert-comptable et celles de commissaires aux comptes exercées simultanément dans deux entités.

Le H3C a sanctionné ces agissements, en relevant qu'ils aboutissent à des opinions non ou mal étayées et portent atteinte à la crédibilité des travaux accomplis ainsi qu'à l'image de la profession.



Faits contraires à l'honneur et la probité

Dans une décision du 13 novembre 2014, le H3C a confirmé la décision de radiation prononcée par la chambre régionale de discipline à l'encontre d'un commissaire aux comptes ayant fait l'objet d'une condamnation pénale pour complicité de dégradations volontaires en réunion. Retenant que, bien que commis dans le cadre d'un différend d'ordre privé opposant le professionnel à son épouse, ces faits, qui ont consisté à donner des instructions à un tiers en vue de la commission du délit de dégradations volontaires et à rémunérer ce tiers à qui il avait fourni des renseignements sur la victime, révèlent de la part du commissaire aux comptes une intention de nuire et de se soustraire par la force au cadre légal régissant une procédure de divorce, portent gravement atteinte à l'image de la profession et constituent un manquement à l'honneur et à la probité.

H3C

**HAUT CONSEIL
DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

10 rue Auber - 75009 Paris
www.h3c.org



H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes