

Le 24 juillet 2017

Décision 2017-14

***Décision du Haut conseil du commissariat aux comptes
définissant le cadre et les modalités des contrôles de l'activité professionnelle
des commissaires aux comptes prévus à l'article L. 821-9 du code de commerce***

Lors de sa séance du 4 mai 2017, le collège du Haut conseil a adopté le cadre des contrôles annexé à la présente décision.

Les modalités d'exercice des contrôles prévues dans ce document sont immédiatement applicables.

Christine Guéguen

Président du Collège

Cadre des contrôles

Préambule

Le 9 avril 2009, le Haut conseil du commissariat aux comptes a adopté des principes directeurs en vue de la mise en place du système des contrôles périodiques (décision 2009-02). Le 12 juillet 2012, il les a complétés en adoptant un guide des contrôles (décision 2012-02).

Ces décisions nécessitent d'être revues à la suite de l'entrée en vigueur de l'ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes et de son décret d'application n°2016-1026 du 26 juillet 2016¹.

En conséquence, le Haut conseil a décidé de remplacer les décisions 2009-02 et 2012-02 mentionnées ci-dessus par le présent cadre des contrôles et d'abroger, après l'achèvement des contrôles du programme 2016 commencés avant le 17 juin 2016, la décision 2009-04 relative à la délégation des contrôles de certains cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.

Le cadre des contrôles expose les principes guidant les contrôles de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes, présente les modalités de réalisation de ces contrôles et précise les droits et obligations des personnes contrôlées et des contrôleurs sur le fondement des textes législatifs et réglementaires qui leur sont applicables.

Le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), institué auprès du garde des sceaux, ministre de la justice, est une autorité publique indépendante qui est notamment chargée du contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes prévu par l'article L. 821-9 du code de commerce.

A ce titre, et en application du 5° du I de l'article L. 821-1 du même code, le H3C « définit le cadre et les orientations de ces contrôles ; il en supervise la réalisation et peut émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi ».

L'article L. 821-9 du code précité confie le contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes aux contrôleurs du H3C.

Toutefois, en application du 3° du II de l'article L. 821-1 et du deuxième alinéa de l'article L.821-9 de ce code, la réalisation des contrôles de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes n'exerçant pas de missions auprès d'entités d'intérêt public (EIP) peut être déléguée par le H3C à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC).

¹ Portant transposition de la directive 2014/56 du Parlement européen du 16 avril 2014, modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et consolidés, et assurant la mise en conformité du droit interne au règlement n°537/2014 du parlement européen et du conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

Lorsque le H3C prend la décision de déléguer la réalisation des contrôles de « cabinets non EIP » à la CNCC, les conditions de cette délégation sont fixées, aux termes du II de l'article L. 821-1, par une convention homologuée² par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice.

Les contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes peuvent être effectués avec le concours de l'Autorité des marchés financiers (AMF) ou de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR). Des conventions définissent, conformément à l'article R. 821-75 du code de commerce, les conditions dans lesquelles le H3C peut avoir recours au concours de l'ACPR ou de l'AMF pour effectuer les contrôles.

En outre, en application de l'article L. 631-1 du code monétaire et financier, l'ACPR, l'AMF et le H3C peuvent se communiquer les renseignements utiles à l'exercice de leurs missions respectives.

Le H3C inscrit également l'organisation des contrôles dans le cadre d'une coopération entre les divers systèmes de supervision publique instaurés par ses homologues étrangers, en application du 9° de l'article L. 821-1, et des articles L.821-12-2 et L.821-12-3 du code de commerce.

L'article L. 821-12-5 prévoit aussi la communication d'informations confidentielles entre le H3C et des autorités visées à cet article.

Les personnes participant aux contrôles sont soumises au secret professionnel, conformément à l'article L. 821-3-3 du code de commerce. Les informations communiquées aux autorités tierces dans le cadre des contrôles sont, de la même manière, assujetties au secret professionnel.

² Convention homologuée par arrêté du 25 avril 2017.

Préambule

Définitions	5
I. Les orientations des contrôles	7
A. Objet du contrôle	7
B. Portée du contrôle	7
C. Fréquence et durée des contrôles.....	7
D. Orientations annuelles des contrôles	8
II. Les modalités de réalisation du contrôle	8
A. Recueil d'informations préalables auprès du cabinet contrôlé.....	9
B. Elaboration d'un plan d'approche du contrôle	9
C. Conduite des contrôles sur place	10
D. Restitution du contrôle	11
1. Le pré-rapport	11
2. L'organisation d'une procédure contradictoire	11
3. Le rapport définitif	11
E. Communication au comité spécialisé	12
III. Les suites d'un contrôle	12
IV. Les moyens	13
A. Accès aux documents des contrôlés et protection des données	13
B. Les contrôleurs	13
1. Compétence.....	14
2. Déontologie	14
3. Affectation	16
C. La CNCC	17

Définitions

Contrôles

Les contrôles sont des « examens d'assurance qualité » des commissaires aux comptes qui exercent une mission de certification légale des comptes. Ils ne constituent pas des enquêtes.

Cabinet

Un cabinet, au sens du contrôle, s'entend d'une ou d'un ensemble de structure(s) d'exercice du commissariat aux comptes inscrite(s), titulaire(s) de mandats, qui partage(nt) des procédures communes. Une structure d'exercice du commissariat aux comptes peut être une personne physique exerçant seule, ou une personne morale au sein de laquelle exercent une ou plusieurs personnes physiques.

Au sein des structures identifiées, les commissaires aux comptes salariés, associés ou non associés qui y exercent leurs fonctions, sont concernés par le contrôle.

Entités d'intérêt public (EIP)

Les EIP sont définies par l'article L. 820-1 III du code de commerce. Les types d'entités concernées³ sont :

- Les établissements de crédit ayant leur siège social en France⁴ ;
- Les entreprises d'assurance et de réassurance du code des assurances, à l'exception des sociétés d'assurance mutuelles dispensées d'agrément administratif ;
- Les institutions de prévoyance et leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale à l'exception de celles ne relevant pas du régime dit " Solvabilité II " ou intégralement réassurées ;
- Les mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité, à l'exception de celles ne relevant pas du régime dit " Solvabilité II " ou totalement substituées ou réassurées ;
- Les personnes et entités dont les titres financiers (titres de capital émis par les sociétés par actions, titres de créances, parts ou actions d'organismes de placement collectifs) sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- Et sous condition d'un total de leur bilan consolidé ou combiné⁵:
 - o Les compagnies financières holdings dont l'une des filiales est un établissement de crédit ;
 - o Les compagnies financières holdings mixtes dont l'une des filiales est une entité d'intérêt public ;
 - o Les sociétés de groupe d'assurance ;
 - o Les sociétés de groupe d'assurance mutuelle ;
 - o Les unions mutualistes de groupe ;
 - o Les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale.
- Les fonds de retraite professionnelle supplémentaire, les mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire ainsi que les institutions de retraite professionnelle supplémentaire.

³ Au jour de la rédaction de ce document.

⁴ Mentionnés au I de l'article L.511-1 du code monétaire et financier.

⁵ Supérieur à 5 milliards d'euros pendant deux exercices successifs à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017.

« Cabinet EIP » et « cabinet non EIP »

Un cabinet est dit « cabinet EIP » si une des structures d'exercice professionnel le composant exerce au moins une mission de certification légale auprès d'une EIP ; dans le cas contraire le cabinet est dit « cabinet non EIP ».

Contrôleurs

Les personnes réalisant les contrôles sont, soit :

- des contrôleurs du H3C,
- des contrôleurs, professionnels en exercice, désignés pour réaliser une mission de contrôle dans le cadre de la délégation consentie par le H3C.

Expert

En application de l'article L. 821-12 du code de commerce, pour réaliser des contrôles et afin notamment de procéder à des vérifications, le H3C peut avoir recours à des experts.

Un « expert » est une personne physique qui dispose d'une expertise spécifique en matière de marchés financiers, d'information financière, d'audit ou dans d'autres domaines qui présentent un intérêt pour les contrôles, y compris un commissaire aux comptes en exercice⁶.

⁶ § 1. C) de l'article 26 du règlement européen n°537/2014 du 16 avril 2014.

I. Les orientations des contrôles

A. Objet du contrôle

Le H3C a retenu la notion de cabinet comme point d'entrée et comme unité de contrôle.

Le contrôle d'un cabinet a pour objet de vérifier la qualité des audits réalisés par les commissaires aux comptes dans les entités dans lesquelles ils exercent leur mission de certification légale en tenant compte de l'effectivité et de l'efficacité de leur organisation et de leurs procédures.

Le contrôle permet de s'assurer :

- de l'adéquation de l'opinion émise sur les comptes au regard des diligences d'audit réalisés ;
- de la conformité des diligences d'audit réalisées à la réglementation en vigueur au moment de l'exercice des missions ;
- de la pertinence et de l'efficacité du système de contrôle de qualité interne mis en place.

Le contrôle permet de détecter les lacunes nécessitant d'être corrigées ou des manquements pouvant conduire, le cas échéant, à des poursuites.

B. Portée du contrôle

Conformément à l'article R. 821-71 du code de commerce, les contrôles sont réalisés en fonction d'une analyse des risques et portent notamment sur :

- une sélection de missions de certification légale pour lesquelles sont vérifiés le respect des règles d'indépendance, la conformité aux normes d'exercice professionnel homologuées, l'adéquation des ressources affectées à la réalisation des missions de certification ainsi que les honoraires perçus pour les réaliser ;
- le système de contrôle de qualité interne mis en place.

Les contrôles sont proportionnés à l'ampleur et à la complexité de l'activité professionnelle exercée.

Les contrôles subséquents à un premier contrôle s'inscrivent dans la continuité en tenant compte de la connaissance acquise du fonctionnement des cabinets lors des premiers contrôles. Ils intègrent, le cas échéant, le suivi des recommandations ou des points relevés dans le rapport du précédent contrôle.

C. Fréquence et durée des contrôles

En application de l'article R. 821-75 du code de commerce, les contrôles sont effectués au moins tous les six ans. Ce délai est ramené à trois ans lorsque les commissaires aux comptes certifient les comptes de « grandes EIP⁷ ».

Le H3C peut faire évoluer la fréquence des contrôles sur la base d'une approche par les risques (voir D).

La durée du contrôle est adaptée à la taille du cabinet contrôlé et à la typologie des mandats détenus. Un budget d'heures de contrôle est fixé par cabinet en fonction du nombre de mandats détenus et des facteurs de risques appréhendés dans le cadre de l'approche par les risques (voir D).

7 Au jour de la rédaction de ce document, sont considérées comme grandes entreprises, les entreprises qui franchissent au moins deux des trois seuils suivants : salariés > 250 ou bilan > 20 M€ ou chiffre d'affaires > 40 M€, conformément à la définition donnée par la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises.

D. Orientations annuelles des contrôles

Chaque année le H3C définit les orientations des contrôles et arrête un programme de contrôle des « cabinets EIP » et des « cabinets non EIP ».

Le choix des cabinets inscrits au contrôle est réalisé par le H3C en respectant la périodicité réglementaire minimale des contrôles et en suivant une approche par les risques.

Deux sortes de risques sont évalués :

- Le « risque-cabinet » conduit à distinguer les cabinets en fonction des facteurs de risques tels que notamment les faiblesses constatées lors de précédents contrôles, l'importance de l'activité de commissariat aux comptes, des événements modifiant l'organisation des cabinets et leur mode d'exécution de la mission de certification ;
- Le « risque-entité » vient compléter cette évaluation par une identification des risques appliquée aux entités auditées par les commissaires aux comptes, en fonction notamment de leur visibilité et de leur importance économique, de leur appartenance à certains secteurs d'activité et de situations spécifiques.

Cette analyse intègre les résultats d'une consultation de l'AMF et de l'ACPR concernant les entités relevant de leur surveillance.

Pour choisir les cabinets à soumettre au contrôle, la CNCC adresse chaque année au H3C, en application de l'article R. 821-26 du code de commerce, les données utiles, identifiées par ce dernier, contenues notamment dans les déclarations d'activité établies par les commissaires aux comptes, ainsi que toute information qu'elle juge pertinente.

Concernant les « cabinets non EIP », la liste des cabinets inscrits au programme annuel de contrôle est soumise à la CNCC aux fins de recueillir toute information utile dont elle aurait connaissance dans le cadre du concours qu'elle apporte à la surveillance de la profession en application du L. 821-6 du code de commerce.

A la suite des résultats de cette consultation, le H3C arrête une liste de cabinets inscrits au programme annuel de contrôle « non EIP » dont la réalisation est confiée à la CNCC. Le H3C peut décider, à tout moment, d'ajouter à la liste ainsi arrêtée le nom d'un ou de « cabinets non EIP », dont le contrôle devra être effectué par la CNCC, ou de réaliser lui-même le contrôle d'un ou de cabinets figurant sur cette liste. Le H3C en tient informée la CNCC.

Le H3C a retenu la possibilité de cibler certaines vérifications pour répondre notamment à des demandes particulières émanant d'autres autorités de régulation ou d'autres superviseurs publics dans le cadre de la coopération.

En ce qui concerne le contrôle annuel des « cabinets non EIP », les orientations des contrôles fixées par le H3C sont communiquées à la CNCC aux fins de transmission aux personnes exécutant les opérations de contrôles sur pièces ou sur place, au plus tard dans les six mois suivant la réception des informations annuelles issues des dernières déclarations d'activité établies par les commissaires aux comptes, adressées par la CNCC.

II. Les modalités de réalisation du contrôle

Le contrôle d'un cabinet comporte plusieurs étapes :

- Le recueil d'informations préalables auprès des cabinets ;
- L'élaboration d'un plan d'approche du contrôle ;
- La conduite des contrôles sur place ;
- La rédaction d'un pré-rapport ;

- L'organisation d'une procédure contradictoire ;
- La rédaction d'un rapport définitif.

Pour effectuer un contrôle, les contrôleurs utilisent des outils méthodologiques, élaborés par le H3C, facilitant la préparation, la réalisation et la restitution des contrôles. Concernant la réalisation des contrôles délégués, toute modification des outils de contrôle, y compris les modèles de rapport, requiert un accord préalable du H3C.

A. Recueil d'informations préalables auprès du cabinet contrôlé

Tout cabinet est informé de sa mise au contrôle préalablement à celui-ci. Il lui est demandé à cette occasion d'indiquer, dans un délai imparti, les structures d'exercice professionnel constituant le périmètre de contrôle du cabinet.

Il lui est également envoyé un questionnaire⁸ destiné à recueillir des informations qui ont trait au cabinet, à son activité et au secteur économique ou professionnel dans lequel il intervient, ainsi qu'à son organisation (effectif, formations, techniques de réalisation de la mission de certification des comptes, etc.). Les données provenant des dernières déclarations d'activité renseignées par les commissaires aux comptes constituant le cabinet lui sont adressées.

Le recueil de ces informations est capital pour permettre au contrôleur, d'une part, de déterminer le profil du cabinet et, d'autre part, de conduire une analyse des risques auxquels le cabinet peut être exposé au regard de son activité et de son organisation.

Le cabinet complète le questionnaire et confirme ou modifie les informations issues des déclarations d'activité et des déclarations de formation. Il communique éventuellement toutes autres informations utiles (manuel des procédures, etc.).

Le cabinet retourne ce questionnaire complété et les informations associées, dans un délai de 30 jours à compter de sa réception, soit au H3C, soit à la CNCC en cas de délégation.

La qualité et l'exhaustivité des informations recueillies au préalable auprès des cabinets permet au contrôleur de cibler plus précisément les vérifications et peut avoir un impact sur la durée de l'intervention sur place.

B. Elaboration d'un plan d'approche du contrôle

A partir des informations recueillies, le contrôleur élabore un plan d'approche du contrôle dans lequel sont analysés les facteurs de risque susceptibles d'affecter la qualité de l'exécution de la mission de certification liés à l'environnement du cabinet, à son organisation et à son activité.

Le contrôleur peut contacter le cabinet contrôlé lors de l'exploitation des documents mentionnés ci-dessus.

Le plan d'approche formalise la nature des vérifications à réaliser relatives à l'évaluation des procédures du cabinet et à l'exécution de la mission de certification légale et, le cas échéant, des autres interventions définies par la loi, à travers une sélection de mandats.

Les mandats sont sélectionnés selon une approche par les risques.

Cette approche appliquée aux mandats se fonde notamment sur les informations issues des déclarations d'activité (montant des honoraires, nombre d'heures d'audit, secteur d'activité, co-commissariat aux comptes, nature de la certification, procédure d'alerte, révélation...), et sur les conclusions tirées des précédents contrôles.

L'approche par les risques appliquée aux entités auditées se fonde également sur une analyse des agrégats financiers et des informations communiquées par l'AMF et l'ACPR.

⁸ Questionnaire d'Informations Préalables (QIP).

La sélection des mandats doit couvrir les mandats représentatifs de l'activité d'un cabinet⁹.

Les mandats sont sélectionnés pour permettre :

- l'examen approfondi de thématiques en lien avec l'actualité économique et financière et le ciblage des secteurs et situations spécifiques considérés à risque par le H3C ;
- le suivi des précédentes recommandations émises ou des points relevés dans le rapport du contrôle précédent ;
- la vérification de l'effectivité des procédures et des méthodes du cabinet ;
- le contrôle de plusieurs titulaires de mandats et/ou signataires de mandats au sein d'un cabinet sans obligatoirement les contrôler tous.

Le contrôleur communique au cabinet contrôlé, préalablement à l'intervention sur place, la liste des mandats qu'il envisage de contrôler. Il pourra, le cas échéant, lors des opérations de contrôle sur place, modifier son choix initial en fonction de ses constats. Le contrôleur pourra également effectuer des vérifications sur d'autres mandats sans préavis dans le cadre d'une sélection complémentaire.

Une fois le plan d'approche du contrôle élaboré, les contrôleurs organisent leur intervention sur place en lien avec les cabinets.

C. Conduite des contrôles sur place

Les contrôleurs interviennent au sein des cabinets. Leurs interlocuteurs principaux sont le ou les commissaire(s) aux comptes signataire(s). Ils peuvent également être en relation avec un autre associé du cabinet, un collaborateur du cabinet ou un intervenant externe membre de l'équipe intervenue sur le dossier contrôlé, le responsable du contrôle qualité, etc.

En matière de vérifications des procédures mises en place par le cabinet, les contrôleurs prennent connaissance de la documentation existante et apprécient leur existence et leur conception par des entretiens avec la direction et les personnes responsables de l'organisation ainsi que par la réalisation des tests d'application des procédures décrites.

Les contrôleurs procèdent en outre à des vérifications sur un échantillon de mandats sélectionnés.

Le contrôle d'un mandat peut être :

- approfondi ou ciblé : dans ce cas, les vérifications portent sur les diligences réalisées par le cabinet. En fonction de la taille de l'entité et du nombre d'heures consacrées à la certification par le cabinet, les vérifications peuvent être ciblées sur une ou plusieurs zones de risques ou cycles significatifs des comptes. Ce type de contrôle permet le cas échéant de relever des insuffisances dans la conduite de la mission de certification pouvant mettre en cause la fiabilité de l'opinion émise ;
- thématique : dans ce cas, il porte sur des thèmes, fixés par le H3C. Ce type de contrôle permet d'émettre des constats notamment sur l'application des dispositions de certaines normes d'exercice professionnel.

Les vérifications portent principalement sur la dernière clôture ayant fait l'objet d'un audit. Les vérifications peuvent être étendues si nécessaire aux autres interventions des commissaires aux comptes définies par la loi.

Lorsqu'un mandat du cabinet est exercé en co-commissariat, il pourra être décidé la mise au contrôle du cabinet co-commissaire aux comptes aux fins d'étendre les vérifications aux diligences effectuées par ce dernier. La décision est prise par le H3C y compris dans les cas des contrôles délégués.

⁹ La représentativité de l'activité s'exprime au regard des heures totales d'audit.

Le niveau des vérifications à mettre en œuvre varie selon les cabinets et est proportionné à la taille et à la complexité de son activité.

Lorsque le cabinet est soumis à la publication d'un rapport de transparence, le contrôle porte sur la cohérence du contenu avec les constats réalisés par les contrôleurs.

Un contradictoire oral entre le cabinet contrôlé et le contrôleur a lieu tout au long de l'intervention. Il peut prendre la forme d'échanges lors du contrôle avec les représentants du cabinet contrôlé. Au minimum, une réunion à la fin de l'intervention sur place est organisée.

D. Restitution du contrôle

Conformément à l'article R. 821-73 du code de commerce, le contrôle fait l'objet d'un pré-rapport exposant les opérations de contrôle réalisées et leurs résultats. Le cabinet contrôlé est appelé à faire valoir ses observations. Si nécessaire, une réunion contradictoire est organisée. A l'issue de la procédure contradictoire, un rapport définitif est établi.

1. Le pré-rapport

Le contrôleur restitue ses constats en rédigeant un pré-rapport, selon un modèle défini par le H3C, soumis à la contradiction du cabinet contrôlé. Le contrôleur dispose d'un délai d'un mois après la fin de son intervention sur place pour le rédiger.

Ce pré-rapport contient les informations relatives à la présentation du cabinet, et le cas échéant à son évolution depuis le précédent contrôle, à son organisation et ses secteurs d'activités d'intervention ainsi qu'à l'organisation et la nature des contrôles de son activité professionnelle réalisés. Le contrôleur retrace ses constats et ses conclusions sur la qualité de l'organisation mise en place par le cabinet et sur la qualité des diligences mises en œuvre. Le pré-rapport doit être précis, argumenté et contenir tous les éléments au soutien de la démonstration. Le pré-rapport est accompagné d'annexes décrivant notamment le contrôle des procédures et des mandats ainsi que leurs résultats.

Le pré-rapport est notifié au cabinet contrôlé par le H3C ou par la CNCC en cas de contrôle délégué dans un délai n'excédant pas trois mois¹⁰ à compter de sa rédaction.

2. L'organisation d'une procédure contradictoire

Le cabinet contrôlé fait part de ses observations dans le cadre d'une procédure contradictoire écrite. Il dispose d'un délai d'un mois pour faire connaître ses observations à partir de la notification du pré-rapport. Un délai supplémentaire peut être accordé sur demande motivée du cabinet.

Les observations écrites du cabinet sont transmises au contrôleur pour traitement. Le contrôleur analyse les observations et précise, dans un support écrit, dans quelle mesure les constats et les conclusions du pré-rapport doivent, le cas échéant, être modifiés.

À la demande du cabinet contrôlé, du H3C ou de la CNCC en cas de contrôle délégué, une réunion contradictoire peut être organisée en présence du contrôlé et du contrôleur.

L'AMF et l'ACPR peuvent participer à la procédure contradictoire s'il s'agit d'un cabinet certifiant des comptes de personnes relevant de leur autorité.

3. Le rapport définitif

Un rapport définitif est établi. Ce rapport indique la suite donnée aux observations du cabinet et précise à cet effet les modifications éventuellement apportées aux conclusions initiales. Il

¹⁰ Dans certaines circonstances particulières validées par le H3C ou la CNCC en cas de contrôle délégué, ce délai pourra être prolongé.

intègre en annexe les observations du cabinet. Le contrôleur dispose d'un délai d'un mois à compter de la réception des observations écrites ou de la tenue d'une réunion contradictoire pour le rédiger.

En l'absence de réponse du cabinet ou lorsque le cabinet a répondu ne pas avoir d'observation sur le pré rapport, le contrôleur en est averti afin qu'il établisse un rapport définitif dont les constats sont identiques au pré-rapport.

Le rapport définitif est notifié, dans un délai n'excédant pas un mois¹¹ à compter de sa rédaction, au responsable du cabinet contrôlé par le H3C ou par la CNCC en cas de contrôle délégué. Lorsqu'il s'agit d'un contrôle délégué, la CNCC transmet le rapport définitif au H3C concomitamment à sa notification au responsable du cabinet.

E. Communication au comité spécialisé

Aux termes de l'article R. 823-21-3 du code de commerce, la communication, à la demande du comité spécialisé d'une EIP, des constats et conclusions du H3C consécutifs au contrôle qu'il a réalisé, est faite par le commissaire aux comptes selon des modalités de communication fixées par le H3C.

III. Les suites d'un contrôle

A l'issue d'un contrôle et à partir des constats et des conclusions du rapport définitif, le H3C décide des suites à donner au contrôle.

En application du II de l'article L. 821-2 du code de commerce, les membres de la formation restreinte du collège du H3C ne participent pas aux délibérations du collège portant sur l'examen des résultats individuels de contrôle.

Le H3C dans sa formation excluant les membres de la formation restreinte, intitulée « formation statuant sur les cas individuels », peut décider des suites qu'il entend donner aux contrôles. Dans l'hypothèse où il décide de donner une suite au contrôle dont il a examiné les conclusions, il peut soit émettre une ou des recommandations, soit demander l'ouverture d'une enquête en saisissant, par l'intermédiaire de son président, le rapporteur général du H3C.

Les principales insuffisances relevées dans le rapport définitif nécessitant un suivi peuvent donner lieu à une notification de recommandations par le H3C.

Le H3C peut demander au cabinet toute information complémentaire en lien avec les recommandations formulées. Il peut également demander au cabinet de lui adresser un plan d'amélioration précisant les mesures correctrices qu'il envisage de mettre en œuvre pour remédier aux faiblesses identifiées.

Lorsque des recommandations sont formulées, les cabinets concernés doivent les respecter dans les délais fixés par le H3C, conformément à l'article R. 821-73 du code de commerce.

Un suivi est mis en place par le H3C aux fins de vérifier les suites données aux recommandations par les cabinets. L'effectivité des mesures correctrices prises par les cabinets en réponse aux recommandations est appréciée dans le cadre d'un contrôle subséquent.

Lorsqu'une enquête est ouverte, le rapporteur général présente à l'issue de celle-ci un rapport sur le fondement duquel la formation statuant sur les cas individuels peut décider d'ouvrir une procédure de sanction.

¹¹ Dans certaines circonstances particulières validées par le H3C ou la CNCC en cas de contrôle délégué, ce délai pourra être prolongé.

IV. Les moyens

A. Accès aux documents des contrôlés et protection des données

Le cabinet ne peut pas s'opposer au contrôle. Il doit faciliter sa réalisation notamment en fournissant dans les délais tous les documents demandés.

Les contrôleurs ont accès à l'ensemble des documents utiles au contrôle qui doivent leur être communiqués.

Le cabinet contrôlé coopère avec le contrôleur afin de faciliter le déroulement du contrôle.

Le contrôleur apprécie les documents à se faire communiquer.

Le cabinet contrôlé communique tous documents ou pièces sollicités par le contrôleur et fournit toutes explications utiles pour les besoins du contrôle conformément aux dispositions prévues aux articles L. 821-12 et R. 821-72 du code de commerce. Le contrôleur peut en demander copie sous forme numérisée ou papier.

Le cabinet contrôlé est tenu de fournir un local sécurisé au contrôleur pour la conservation des documents de travail et du matériel informatique pendant la durée de contrôle sur site. Le contrôleur s'engage à ne pas emporter de documents originaux en dehors des locaux du cabinet contrôlé.

L'ensemble des documents recueillis et des feuilles de travail établies, notamment sur tout élément sous-tendant les points soulevés dans le rapport, est regroupé dans le dossier de contrôle (qui peut être dématérialisé en tout ou partie).

En ce qui concerne les contrôles délégués, à l'issue de son contrôle, le contrôleur transmet l'ensemble du dossier de contrôle constitué, dans les 8 jours de la signature du rapport définitif, à la CNCC. Le contrôleur, après avoir transmis son dossier de contrôle papier ou / et électronique, atteste par écrit avoir détruit l'intégralité des documents concernant le cabinet contrôlé.

L'usage des informations recueillies auprès des cabinets contrôlés est strictement réservé :

- au H3C et à la CNCC dans le cadre de la réalisation des contrôles délégués,
- aux contrôleurs du H3C,
- aux contrôleurs désignés par la CNCC pour réaliser les opérations de contrôles dans le cadre de la délégation.

Conformément à l'article R. 821-74 du code de commerce, les pièces et documents retraçant les opérations de contrôles sont conservées pendant six ans par le H3C ou par la CNCC dans le cadre de la délégation.

B. Les contrôleurs

Les contrôleurs répondent aux exigences légales et réglementaires de compétence, d'indépendance et d'impartialité (absence de situation de conflit d'intérêts avec le cabinet contrôlé) figurant aux articles L. 821-10, R. 821-69 et 70 du code de commerce et aux points 4 et 5 de l'article 26 du règlement européen applicable au contrôle légal des comptes d'EIP. Conformément à l'article R.821-69 du code de commerce les contrôleurs justifient d'une formation en matière comptable ou financière et d'une expérience professionnelle dans le domaine de la certification des comptes et de l'information financière d'au moins trois années. Ils suivent une formation spécifique en matière de contrôle de la qualité dans ces domaines.

1. Compétence

➤ **Contrôleurs du H3C**

Les contrôleurs présentent une expérience professionnelle dans le domaine de la certification des comptes fixée par le H3C à au moins sept ans. Ils peuvent en outre être spécialisés dans les domaines tels que la banque, l'assurance, les mutuelles, l'audit de sociétés cotées, les organismes de placement collectif, l'audit informatique, etc.

Les contrôleurs maintiennent un haut niveau d'expertise en suivant régulièrement des formations appropriées en matière de contrôle légal des comptes et d'information financière, de principes comptables français et normes IFRS, de règles d'indépendances s'appliquant aux commissaires aux comptes ainsi qu'une formation régulière aux méthodes de contrôles.

Le H3C peut recourir à des experts, spécialistes de secteurs économiques particuliers, pour certaines opérations de contrôle lorsque la spécificité technique des opérations l'exige.

➤ **Contrôleurs délégués**

La désignation des contrôleurs est assurée par la CNCC. La sélection des contrôleurs suit une procédure objective qui garantit leurs compétences.

Une liste de contrôleurs est établie par la CNCC en précisant leur expertise ou compétence spécifique. Elle est transmise au H3C afin d'arrêter en accord avec celui-ci une liste définitive. Elle est révisée annuellement.

Les contrôleurs intervenant au titre de la délégation sont des commissaires aux comptes signataires de mandats¹² possédant une expérience de la certification légale des comptes d'au moins trois ans. Ils peuvent également s'adjoindre des contrôleurs non commissaires aux comptes ayant une expertise/expérience de la certification légale des comptes d'au moins sept ans.

- Les autres critères de désignation sont les suivants :
- respecter les règles de déontologie professionnelle,
- justifier d'une expérience suffisante en commissariat aux comptes qui doit être appréciée par rapport au nombre d'heures gérées, estimé à un minimum annuel de l'ordre de 500 heures ou avoir satisfait à ce critère au cours des 2 dernières années,
- s'engager à effectuer chaque année un nombre d'heures d'opérations de contrôle délégué représentant une durée au moins égale à 40 heures,
- avoir fait l'objet, le cas échéant, d'un contrôle à l'issue duquel aucune insuffisance significative n'a été relevée,
- respecter les obligations déclaratives (notamment déclarations d'activité, déclarations de formation),
- être à jour de ses cotisations professionnelles et droits et contributions,
- suivre des actions annuelles de formation en matière comptable et financière, en matière de certification des comptes, et être à jour de ses obligations de formation lorsqu'il est commissaire aux comptes,
- suivre les actions annuelles de formation spécifiques aux contrôles.

2. Déontologie

Aux termes des articles L.821-10 et R.821-70, les contrôleurs et toute personne participant à une mission de contrôle évitent tout conflit d'intérêts avec les cabinets contrôlés. A cet effet, avant de procéder aux opérations de contrôle, une déclaration d'absence de situation de

¹² Ou l'avoir été au cours des deux années précédentes.

conflit d'intérêts est exigée étant précisé qu'un contrôleur qui, au cours des trois années précédentes, a été associé, salarié ou collaborateur d'un cabinet ne peut pas être désigné contrôleur de ce cabinet.

Les contrôleurs et les personnes participant aux contrôles ne peuvent accepter des cabinets contrôlés aucune rémunération, directe ou indirecte, à titre personnel ou par personne interposée.

Le comportement des contrôleurs et des personnes participant aux contrôles ne peut les conduire à accorder un traitement de faveur à quiconque, à perdre leur indépendance ou leur objectivité dans le cadre de leurs fonctions, à affecter la confiance du public envers le système de contrôle.

Les contrôleurs ne peuvent agir d'une manière qui les amène ou qui donne l'apparence de les amener à se servir de leurs fonctions ou de renseignements confidentiels, obtenus dans le cadre de leurs fonctions, au bénéfice de quiconque.

➤ **Contrôleurs du H3C**

En vue de prévenir les situations pouvant porter atteinte à l'indépendance à la fois dans l'exercice de leurs fonctions et après leur cessation, chaque contrôleur, et plus généralement l'ensemble du personnel des services du H3C, sont soumis à des règles de déontologie figurant dans le règlement intérieur du H3C.

Les contrôleurs ne détiennent pas de mandat à titre personnel ou au sein d'une structure et n'exercent pas en cabinet.

Les contrôleurs informent le H3C de toute situation de nature à affecter leur indépendance ou leur objectivité à l'égard de leurs fonctions.

Ils informent en particulier des situations suivantes, qui pourraient affecter ou être perçues par un tiers objectif, raisonnable et informé comme affectant leur indépendance ou leur objectivité vis-à-vis des cabinets contrôlés, dont l'énumération n'est pas exhaustive :

- cabinet avec lequel ils ont un lien financier, ou un lien personnel ou familial avec les dirigeants et associés du cabinet,
- cabinet avec lequel ils ont antérieurement été liés, directement en tant que salarié, collaborateur ou associé ou indirectement, au cours des trois années précédant leur prise de fonction,
- entité dans laquelle ils ont, directement ou même par personne interposée, un intérêt financier ou un lien personnel ou familial avec les dirigeants de l'entité.

Chaque contrôleur affecté aux opérations de contrôle d'un cabinet signe une déclaration d'indépendance vis-à-vis du cabinet à contrôler, dans laquelle il déclare avoir vérifié qu'il n'est pas en conflit d'intérêts avec le cabinet concerné ou les mandats examinés. Il s'engage à signaler toute situation qui viendrait le placer en conflit d'intérêts avec ce cabinet au cours des opérations de contrôle.

Les experts auxquels peut avoir recours le H3C attestent de leur indépendance vis-à-vis du contrôlé.

➤ **Contrôleurs délégués et personnes participant aux tâches déléguées**

En vue de prévenir les situations pouvant porter atteinte à leur indépendance dans l'exercice de leurs fonctions, les contrôleurs, et plus généralement les personnes participant à la réalisation des tâches déléguées s'engagent personnellement à respecter les règles de déontologie figurant dans le règlement intérieur du H3C et à déclarer à la CNCC toute situation de conflit d'intérêts de nature à affecter leur indépendance ou leur objectivité à l'égard des cabinets contrôlés.

Chaque contrôleur affecté aux opérations de contrôle d'un cabinet signe une déclaration d'indépendance vis-à-vis du cabinet à contrôler, dans laquelle il déclare, pour lui-même et le cabinet dans lequel il exerce, avoir vérifié les situations suivantes :

- L'absence de détention, directe ou par personne interposée, de parts ou actions dans le cabinet ;
- Ne pas appartenir avec le cabinet à un même réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie ;
- L'absence de lien personnel ou familial avec les dirigeants et associés du cabinet ;
- L'absence de lien avec le cabinet directement en tant que salarié, collaborateur ou associé ou indirectement, au cours des trois années précédant leur affectation,
- Ne pas intervenir en tant qu'expert-comptable ou prestataire auprès d'une entité dont les comptes sont certifiés par le cabinet ;

Ne pas exercer auprès d'une entité dont les comptes sont certifiés par le cabinet en tant que co-commissaire aux comptes ou suppléant.

Les personnes exerçant la profession de commissaires aux comptes et participant à la réalisation des tâches déléguées s'engagent également à signer une déclaration d'indépendance par laquelle elles déclarent prévenir toute situation de conflit d'intérêts vis-à-vis des cabinets dans lesquels elles auront une fonction dans le cadre des tâches déléguées.

Le contrôleur s'engage par ailleurs à alerter la CNCC de tout changement intervenant au cours de l'exécution du contrôle de nature à remettre en cause son indépendance.

Les contrôleurs sont rémunérés par la CNCC sur la base d'une facture reprenant le nombre d'heures fixé par cabinet au contrôle auquel est appliqué le taux horaire ; le contrôleur est indemnisé de ses frais de déplacements sur la base des frais réels plafonnés. Les composantes de la rémunération sont définies par le H3C en accord avec la CNCC.

3. Affectation

L'affectation des contrôleurs est réalisée en fonction de l'expertise requise pour le contrôle du cabinet et après vérification de l'absence de conflit d'intérêts avec le cabinet concerné. Lorsque plusieurs contrôleurs sont affectés au contrôle d'un cabinet, un contrôleur est désigné responsable du contrôle.

L'affectation des contrôleurs est décidée par :

- le H3C pour ses contrôleurs ;
- la CNCC pour les contrôles délégués après en avoir informé le H3C. Ce dernier peut demander une modification d'affectation.

En vue de renforcer l'indépendance des contrôles effectués par les professionnels en exercice, l'affectation d'un contrôleur au contrôle d'un cabinet rattaché à une autre compagnie régionale que celle à laquelle il est rattaché peut être pratiquée. La CNCC évalue la nécessité de mettre en œuvre cette modalité d'affectation au regard notamment des critères suivants :

- cabinets détenant plus de 50 mandats,
- cabinets dans lesquels interviennent des élus membres des conseils régionaux,
- cabinets ayant fait l'objet d'un contrôle précédent dont l'appréciation a permis de relever des manquements graves,
- cabinets titulaires de mandats concernant des entités présentant un « risque-entité » ou présentant un intérêt économique local significatif.

Le nom du ou des contrôleurs est communiqué au cabinet à la suite de son ou de leur affectation. Si le cabinet a connaissance de situations susceptibles de porter atteinte à l'indépendance du contrôleur ou porteuses de conflit d'intérêts, il est invité à en informer par écrit le H3C ou la CNCC en cas de contrôle délégué, dans un délai de 10 jours suivant la réception du courrier. Le cabinet contrôlé est informé de la suite réservée à cette information dans un délai de 15 jours suivant la réception de celle-ci.

La mission de contrôleur affecté au contrôle d'un cabinet est personnelle. Le contrôleur ne peut donc en aucun cas se faire assister ni représenter par un tiers, qu'il soit ou non commissaire aux comptes inscrit, ni déléguer sa mission.

C. La CNCC

En tant que délégataire, la CNCC réalise les contrôles de cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public, dont le H3C décide de ne pas assurer lui-même le contrôle, dans le respect des conditions légales et réglementaires, du cadre, des orientations et des modalités définies par le H3C et en accord avec les termes de la convention de délégation homologuée.

Le H3C supervise la réalisation des contrôles délégués à la CNCC.

L'exécution de ces contrôles s'appuie sur une forte implication de la CNCC. Cette dernière rend compte trimestriellement au H3C de l'avancement relatif à l'exécution matérielle des contrôles réalisés au titre d'un programme annuel.

Le H3C peut intervenir à toutes les étapes des opérations de contrôle en examinant les documents les retraçant. Le H3C peut décider, à tout moment, sur certains cabinets et/ou mandats sélectionnés de suivre en continu les contrôles délégués et d'échanger avec les contrôleurs délégués. Il peut également décider, à tout moment, de reprendre à son compte un ou plusieurs contrôles délégués.

Le H3C est destinataire des rapports définitifs de contrôle et plus généralement de toute restitution faite au contrôlé. En application du R. 821-26 du code de commerce, le H3C est destinataire, à sa demande, des documents retraçant les opérations menées au titre de la délégation.

La CNCC se dote de moyens appropriés pour réaliser et coordonner les contrôles délégués et, à cet effet, désigne des contrôleurs. Elle assure la revue des approches des contrôles préparées par les contrôleurs pour les cabinets présentant un risque et ceux détenant plus de 50 mandats, la revue des restitutions des résultats préparées par les contrôleurs et leur notification. La CNCC peut recourir au personnel des compagnies régionales pour la gestion administrative des tâches déléguées.

La CNCC a notamment pour mission, en matière de contrôle délégué par le H3C :

- de diffuser auprès des contrôleurs désignés les outils de contrôle et les modèles élaborés par le H3C,
- de fournir au H3C toutes les informations dont elle a connaissance concernant les cabinets à contrôler et les informations contenues dans les déclarations d'activité établies par les commissaires aux comptes et collectées auprès des cabinets nécessaires aux opérations de contrôle et à l'approche par les risques,
- d'informer le H3C de toute difficulté relative à la réalisation du contrôle d'un cabinet inscrit au programme,
- d'établir une liste de contrôleurs présentant toute garantie de compétence, de professionnalisme et d'indépendance, arrêtée annuellement en accord avec le H3C,
- d'affecter les contrôleurs au contrôle d'un ou plusieurs cabinets inscrits au programme et d'en informer le H3C, de veiller à éviter une affectation plaçant un contrôleur en situation

de conflit d'intérêts avec le cabinet qu'il est chargé de contrôler et d'exiger de chaque contrôleur affecté une déclaration d'indépendance vis-à-vis du cabinet à contrôler ainsi que le respect des règles de déontologie,

- d'organiser une formation annuelle portant sur les méthodes de contrôle, à laquelle le H3C peut assister, dispensée aux contrôleurs par des formateurs désignés parmi les contrôleurs figurant sur la liste ou parmi ses collaborateurs,
- de suivre l'exécution du programme de contrôle établi par le H3C et l'exécution du budget,
- d'assurer la coordination des contrôles, la préparation des opérations de contrôle, la revue des opérations de contrôle effectuées par les contrôleurs et les relations avec le H3C au cours de la réalisation des contrôles, y compris la communication des cas à soumettre au H3C,
- de veiller au bon fonctionnement des opérations de contrôle et à l'avancement de leur exécution matérielle et financière et d'en rendre compte au H3C,
- d'exploiter les restitutions de contrôle réalisé et d'établir un rapport sur les contrôles réalisés visé à l'article R. 821-26 du code de commerce.

Textes cités dans le cadre des contrôles

Code de commerce

Art. L. 821-1. – Il est institué auprès du garde des sceaux, ministre de la justice, une autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale, dénommée Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Le Haut conseil exerce les missions suivantes : .../...

5° Il définit le cadre et les orientations des contrôles prévus à l'article L. 821-9 ; il en supervise la réalisation et peut émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi ;

Sauf dispositions contraires, les missions confiées au Haut conseil sont exercées par le collège.

II.- Le Haut conseil peut déléguer à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes la réalisation des missions suivantes ou de certaines d'entre elles : .../...

3° Les contrôles effectués dans les conditions prévues à la section 2 du présent chapitre.

Les conditions de la délégation sont fixées par une convention homologuée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice.

I. de l'article L. 821-3-3 -Sans préjudice des dispositions prévues à l'article L. 821-12-5 du présent code et au I de l'article L. 631-1 du code monétaire et financier, les membres et les personnels du Haut conseil, ainsi que toutes les personnes physiques ou morales qui, à quelque titre que ce soit, participent, même occasionnellement, à l'activité de celui-ci sont tenus au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions.

Art. L. 821-6 - Il est institué auprès du garde des sceaux, ministre de la justice, une Compagnie nationale des commissaires aux comptes, établissement d'utilité publique doté de la personnalité morale, chargée de représenter la profession de commissaire aux comptes auprès des pouvoirs publics.

Elle concourt au bon exercice de la profession, à sa surveillance ainsi qu'à la défense de l'honneur et de l'indépendance de ses membres.

Il est institué une compagnie régionale des commissaires aux comptes, dotée de la personnalité morale, par ressort de cour d'appel. Toutefois, le garde des sceaux, ministre de la justice, peut procéder à des regroupements, sur proposition de la compagnie nationale et après consultation, par cette dernière, des compagnies régionales intéressées.

Les ressources de la compagnie nationale et des compagnies régionales sont constituées notamment par une cotisation annuelle à la charge des commissaires aux comptes.

Article L. 821-9 - Lorsqu'ils concernent des commissaires aux comptes exerçant des missions auprès d'entités d'intérêt public, les contrôles de leur activité professionnelle sont effectués par des contrôleurs du Haut conseil du commissariat aux comptes, dans des conditions conformes aux dispositions de l'article 26 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

Lorsqu'ils concernent des commissaires aux comptes n'exerçant pas de missions auprès d'entités d'intérêt public, les contrôles de leur activité professionnelle peuvent être effectués par des contrôleurs du Haut conseil. Ils peuvent également être délégués par le Haut conseil à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, en application d'une convention

homologuée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. La convention détermine le cadre, les orientations et les modalités des contrôles.

Les contrôles prévus au présent article peuvent être effectués avec le concours de l'Autorité des marchés financiers ou de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution.

Article L. 821-10 - Les **contrôleurs** et toute **personne participant à une mission de contrôle** sont désignés de façon à **éviter tout conflit d'intérêt** avec les commissaires aux comptes qui font l'objet des contrôles.

Article L. 821-12 - Les commissaires aux comptes sont tenus de fournir tous les renseignements et documents qui leur sont demandés à l'occasion des contrôles, sans pouvoir opposer le secret professionnel.

Pour la réalisation des contrôles, les agents du Haut conseil sont habilités à :

1° Obtenir du commissaire aux comptes tout document ou toute information, sous quelque forme que ce soit, concernant la mission de certification des comptes ou toute autre prestation fournie par lui aux personnes ou entités dont il certifie les comptes. Ils peuvent en exiger une copie ;

2° Obtenir de toute autre personne des informations liées à la mission de certification des comptes ou à toute autre prestation fournie par le commissaire aux comptes aux personnes ou entités dont il certifie les comptes ;

3° Procéder à des contrôles sur place ;

4° Avoir recours à des experts, afin notamment de procéder à des vérifications.

Les commissaires aux comptes sont tenus de fournir tous les renseignements et documents qui leur sont demandés à l'occasion des contrôles, sans pouvoir opposer le secret professionnel.

Article L. 821-12-1 -Lorsqu'elles constatent des faits susceptibles d'être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme, les personnes réalisant les contrôles prévus à l'article L. 821-9 en informent le service mentionné à [l'article L. 561-23](#) du code monétaire et financier.

Article R. 821-26 - La Compagnie nationale communique chaque année au Haut conseil, avant le 30 septembre, les déclarations d'activité mentionnées au V de l'article [R. 823-10](#). En cas de non-respect de cette obligation, le Haut conseil peut, après mise en demeure infructueuse de la Compagnie nationale, demander aux commissaires aux comptes et sociétés de commissaires aux comptes de lui adresser directement leurs déclarations d'activité selon les formes et modalités qu'il détermine.

Lorsque les contrôles mentionnés à l'article [L. 821-9](#) font l'objet d'une convention de délégation par le Haut conseil à la Compagnie nationale, celle-ci transmet au directeur général, à sa demande, les documents retraçant les opérations menées.

La Compagnie nationale adresse chaque année au Haut conseil un rapport sur les contrôles réalisés en application de l'article L. 821-9 qui détaille la nature, l'objet et les résultats de ces contrôles ainsi que les suites auxquelles ils ont donné lieu.

Article R. 821-68 - Les dossiers et documents établis par le commissaire aux comptes en application de l'article R. 823-10 sont conservés pendant six ans, même après la cessation

des fonctions. Ils sont, pour les besoins des contrôles et des enquêtes, tenus à la disposition des autorités de contrôle, qui peuvent requérir du commissaire aux comptes les explications et les justifications qu'elles estiment nécessaires concernant ces pièces et les opérations qui doivent y être mentionnées.

Article R. 821-69 - Peuvent être désignées contrôleurs les personnes qui justifient d'une formation en matière comptable ou financière, d'une expérience professionnelle d'au moins trois années dans le domaine de la certification des comptes et de l'information financière et qui ont suivi une formation spécifique en matière de contrôle de la qualité dans ces domaines.

Article R. 821-70 - Avant de procéder aux opérations de contrôle, les contrôleurs déclarent au Haut conseil ou, en cas de délégation, à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, qu'ils ne sont pas dans une situation de conflit d'intérêts avec le commissaire aux comptes qu'ils sont chargés de contrôler.

Ils ne peuvent contrôler un commissaire aux comptes si, au cours des trois années précédentes, ils ont été associés, salariés ou collaborateurs de celui-ci.

Article R. 821-71 - Les contrôles mentionnés à l'article L. 821-9 sont réalisés en fonction d'une analyse des risques. Ils portent notamment :

1° Sur les missions de certification sélectionnées par le contrôleur. Celui-ci vérifie notamment le respect des règles d'indépendance, la conformité aux normes mentionnées au I de l'article L. 821-13, l'adéquation des ressources affectées à la réalisation des missions ainsi que les honoraires perçus par le commissaire aux comptes ;

2° Sur le système de contrôle de qualité interne mis en place par le commissaire aux comptes, sauf lorsqu'il s'agit d'une société de commissaires aux comptes inscrite en application de l'article L. 822-1-4.

Les contrôles sont proportionnés à l'ampleur et à la complexité de l'activité du commissaire aux comptes concerné.

Article R. 821-72 - Les contrôles prévus à l'article L. 821-9 sont effectués sur pièces ou sur place.

Sans préjudice des dispositions de l'article L. 821-12, les contrôleurs peuvent se faire communiquer par le commissaire aux comptes et vérifier sur pièces ou sur place, quel qu'en soit le support, tous documents ou pièces. Ils peuvent également exiger toutes explications sur les dossiers et documents établis en application de l'article R. 823-10, sur les conditions d'exécution par le commissaire aux comptes de sa mission au sein des personnes et entités contrôlées, et sur l'organisation et l'activité globale de la structure d'exercice professionnel, du réseau auquel elle appartient et des personnes ou groupements qui lui sont liés.

Le commissaire aux comptes justifie en outre des diligences accomplies en vue de garantir le respect des règles relatives à son indépendance et aux incompatibilités prévues par les dispositions de l'article L. 822-11-3 et du code de déontologie, et fournit tous renseignements permettant d'apprécier le respect des prescriptions de l'article L. 822-11-3, notamment à raison des prestations réalisées par un membre du réseau auquel il appartient.

Les contrôleurs peuvent obtenir copie des pièces et documents mentionnés au présent article, quel qu'en soit le support. Un bordereau des copies des pièces et documents qui leur sont remis est établi.

A l'issue des opérations de contrôle, les pièces et documents communiqués aux contrôleurs sont restitués.

Article R. 821-73 - Le contrôleur communique au commissaire aux comptes un pré-rapport exposant les opérations de contrôle réalisées et leurs résultats afin que celui-ci présente ses observations dans un délai d'un mois.

Il établit ensuite un rapport définitif qui expose les principales conclusions du contrôle et les observations du commissaire aux comptes.

Le cas échéant, les recommandations formulées par le Haut conseil sont notifiées au commissaire aux comptes par lettre recommandée avec demande d' accusé de réception ou par tout autre moyen permettant de s'assurer de la date de sa réception. Le commissaire aux comptes donne suite aux recommandations dans le délai fixé par celles-ci.

Article R. 821-74 - Le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou, lorsque les contrôles sont mis en œuvre par le Haut conseil en application de l'article L. 821-9, le directeur général du Haut conseil, conserve copie des pièces et documents pendant une durée de six ans dans des conditions permettant d'assurer le maintien de leur confidentialité. A l'issue de ce délai, il est procédé à leur destruction.

Article R. 821-75 - Les contrôles mentionnés à l'article L. 821-9 sont réalisés au moins tous les six ans, selon les orientations, le cadre et les modalités définis par le Haut conseil du commissariat aux comptes.

Ce délai est ramené à trois ans pour les commissaires aux comptes exerçant des missions de certification des comptes auprès des entités d'intérêt public mentionnées au i du paragraphe 2 de l'article 26 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

Des conventions définissent les conditions dans lesquelles le Haut conseil peut avoir recours au concours de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution ou de l'Autorité des marchés financiers pour effectuer les contrôles mentionnés à l'article L. 821-9.

Article R. 821-76 - Lorsque le contrôle porte sur la certification de comptes consolidés, le commissaire aux comptes met à la disposition des contrôleurs la documentation pertinente qu'il conserve sur les contrôles qui ont été effectués sur les comptes des personnes ou entités entrant dans le périmètre de consolidation par les commissaires aux comptes ou les contrôleurs légaux inscrits dans d'autres Etats.

Lorsqu'un professionnel, inscrit dans un Etat avec lequel aucun accord de coopération n'a été conclu par le Haut conseil, a certifié les comptes de l'une des personnes ou entités entrant dans le périmètre de consolidation, les commissaires aux comptes veillent à ce que les documents de travail établis par ce professionnel soient dûment fournis, sur leur demande, aux personnes en charge des contrôles mentionnés à l'article L. 821-9.

Ils conservent à cet effet une copie de ces documents ou conviennent avec le contrôleur légal de la personne ou de l'entité concernée qu'ils y auront accès, ou prennent toute autre mesure appropriée pour les obtenir sans restriction et sur demande.

En cas d'empêchement, les commissaires aux comptes joignent à leur dossier tous les éléments de nature à établir les démarches et procédures engagées pour y accéder, ainsi que la réalité des difficultés rencontrées.

Article R. 823-21-3 - Le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public communique à la demande du comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19 ou de l'organe exerçant les fonctions de ce comité les constatations et conclusions du Haut conseil du commissariat aux comptes consécutives aux contrôles réalisés en application de l'article L. 821-9 qui concernent :

- 1° L'évaluation de la conception du système de contrôle interne de qualité ;
- 2° L'évaluation du contenu du dernier rapport de transparence ;
- 3° Le contrôle de la mission de certification des comptes de l'entité d'intérêt public concernée.

Règlement européen

Article 26 Assurance qualité

2. Les autorités compétentes désignées au titre de l'article 20, paragraphe 1, établissent un système effectif d'assurance qualité de l'audit.

Elles mènent des examens d'assurance qualité des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public sur la base d'une analyse du risque et

i) au moins tous les trois ans dans le cas de contrôleurs légaux des comptes et de cabinets d'audit qui procèdent au contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public autres que celles définies à l'article 2, points 17) et 18), de la directive 2006/43/CE ; et

ii) au moins tous les six ans dans les cas autres que ceux visés au point a)

(...)

4. L'autorité compétente organise le système d'assurance qualité d'une manière indépendante des contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit faisant l'objet de l'examen.

L'autorité compétente veille à la mise en place de politiques et de procédures appropriées en matière d'indépendance et d'objectivité du personnel, y compris les inspecteurs, et de gestion du système d'assurance qualité.

5. L'autorité compétente respecte les critères suivants lorsqu'elle désigne des inspecteurs :

a) les inspecteurs disposent d'une formation et d'une expérience professionnelles appropriées en matière de contrôle légal des comptes et d'information financière, ainsi que d'une formation spécifique aux examens d'assurance qualité ;

b) aucune personne exerçant une activité de contrôleur légal des comptes ou qui est employée par un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit ou qui y est autrement associée n'est autorisée à exercer une activité d'inspecteur ;

c) aucune personne qui a été l'associé ou l'employé d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit, ou qui lui a été autrement associée, n'est autorisée à exercer une activité d'inspecteur dans le cadre d'une inspection de ce contrôleur légal des comptes ou de ce cabinet d'audit moins de trois ans après la fin de cette relation ;

d) les inspecteurs déclarent qu'il n'existe pas de conflit d'intérêts entre eux-mêmes et le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit devant être inspecté

Par dérogation au paragraphe 1, point b), une autorité compétente peut recourir à des experts pour procéder à des inspections spécifiques lorsque le nombre d'inspecteurs au sein

de l'autorité est insuffisant. Elle peut également être assistée par des experts si cette assistance est essentielle pour la bonne conduite d'une inspection. En pareils cas, les autorités compétentes et les experts respectent les exigences du présent paragraphe. Les experts ne peuvent intervenir dans la gouvernance d'associations et d'organes professionnels, ni être employés par ceux-ci ou y être autrement liés par contrat, mais ils peuvent en être membres.

6. Les inspections portent au moins sur les éléments suivants :

a) une évaluation de la conception du système interne de contrôle qualité du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit ;

b) une vérification appropriée de l'application conforme des procédures et un examen des dossiers d'audit des entités d'intérêt public afin de s'assurer de l'efficacité du système interne de contrôle qualité ;

c) à la lumière des constatations des inspections établies au titre des points a) et b) du présent paragraphe, une évaluation du contenu du dernier rapport annuel de transparence publié par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit conformément à l'article 13.

7. L'examen porte au moins sur les politiques et les procédures de contrôle qualité interne suivantes du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit :

a) le respect, par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, des normes d'audit et de contrôle qualité applicables, des exigences en matière d'éthique et d'indépendance, notamment celles prévues au chapitre IV de la directive 2006/43/CE et aux articles 4 et 5 du présent règlement, ainsi que des dispositions législatives, réglementaires et administratives de l'État membre concerné ;

b) la quantité et la qualité des ressources employées, notamment le respect des exigences de formation continue prévues à l'article 13 de la directive 2006/43/CE ;

c) le respect des exigences visées à l'article 4 du présent règlement en matière d'honoraires d'audit perçus.

Aux fins de la vérification de la conformité, les dossiers d'audit sont sélectionnés sur la base d'une analyse du risque d'exécution inadéquate du contrôle légal des comptes.

Les autorités compétentes examinent également périodiquement les méthodes utilisées par les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit pour procéder à un contrôle légal des comptes.

8. Les constatations et conclusions des inspections sur lesquelles sont basées les recommandations, y compris les constatations et conclusions liées au rapport de transparence, sont communiquées au contrôleur légal des comptes ou au cabinet d'audit inspecté et discutées avec lui avant que le rapport d'inspection ne soit finalisé.

Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit inspecté met en œuvre, dans un délai raisonnable fixé par l'autorité compétente, les recommandations formulées à l'issue de l'inspection. Ce délai ne dépasse pas douze mois pour les recommandations qui portent sur le système interne de contrôle qualité du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit.

9. L'inspection fait l'objet d'un rapport contenant les principales conclusions et recommandations de l'examen d'assurance qualité.