

***Décision FP n°2025-06 du 13 Février 2025
de la Haute autorité de l'audit portant approbation
des orientations des contrôles 2025 à réaliser auprès
des commissaires aux comptes, des organismes tiers indépendants et des auditeurs
de durabilité rattachés à un organisme tiers indépendant***

Le collège de la Haute autorité de l'audit, dans sa formation plénière,

Vu le code de commerce, et notamment le 5° du I de son article L.820-1 ;

Vu les modalités des contrôles renouvelés approuvées par le Haut conseil lors de sa séance du 25 février 2021 ;

Après en avoir délibéré, lors de la séance du 13 février 2025,

DECIDE

Article 1 : Les orientations des contrôles 2025 à réaliser auprès des commissaires aux comptes certifiant des comptes (dits « CAC Bleus ») sont approuvées. Ces orientations s'inscrivent dans la poursuite des décisions prises par le Haut conseil sur le dispositif de contrôle renouvelé appliqué depuis 2021.

Article 2 : Les orientations des contrôles 2025 à réaliser auprès des commissaires aux comptes certifiant des informations en matière de durabilité (dits « CAC Verts »), ou auprès des organismes tiers indépendants et des auditeurs de durabilité rattachés à un organisme tiers indépendant sont approuvées. En attendant une connaissance accrue des professionnels exerçant cette activité, le dispositif de contrôle renouvelé, mis en place pour l'activité de certification des comptes (« CAC bleus »), sera appliqué de manière adaptée et au cas par cas.

Article 3 : Ces orientations ainsi approuvées sont formalisées dans un document intitulé « *Orientations du programme de contrôle 2025 des commissaires aux comptes certifiant des comptes ou des informations en matière de durabilité, des organismes tiers indépendants et des auditeurs de durabilité rattachés à un organisme tiers indépendant certifiant des informations en matière de durabilité* », annexé à la présente décision.

Article 4 : La liste nominative des unités de contrôle de commissaires aux comptes (« CAC Bleus » et « CAC Verts »), des organismes tiers indépendants et des auditeurs de durabilité rattachés à un organisme tiers indépendant, inscrits au programme 2025, est arrêtée par la direction des contrôles de la Haute autorité.

Florence Peybernès
Présidente du Collège

A handwritten signature in blue ink, corresponding to the name Florence Peybernès, is written below the printed name and title.

Orientations du programme de contrôle 2025 des commissaires aux comptes certifiant des comptes ou des informations en matière de durabilité, des organismes tiers indépendants et des auditeurs de durabilité rattachés à un organisme tiers indépendant certifiant des informations en matière de durabilité

En application de l'article R. 820-49 du code de commerce, les contrôles de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes (L. 820-14 du code de commerce) sont réalisés au moins une fois tous les six ans. Ce délai est ramené à trois ans lorsque les commissaires aux comptes d'une unité de contrôle certifient les comptes de « grandes EIP » conformément à la définition donnée par la directive déléguée (UE) 2023/2775 de la Commission du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013.

Les contrôles de la mission de certification des informations en matière de durabilité des organismes tiers indépendants et des auditeurs de durabilité rattachés à un organisme tiers indépendant sont réalisés au moins une fois tous les six ans, conformément à l'article L.820-15 du code de commerce.

Le Collège a décidé, lors de sa séance du 13 février 2025, de différencier les orientations 2025 selon la typologie des professionnels placés sous sa supervision, et des missions légales qu'ils exercent.

Principes du dispositif de contrôle rénové appliqué pour l'activité de certification des comptes

Lors de la séance du 25 juin 2020, le Collège a défini la finalité du contrôle : s'assurer que la confiance accordée par les marchés, les utilisateurs des comptes et l'ensemble des parties prenantes aux missions et prestations des commissaires aux comptes est justifiée.

Cette finalité se décline en neuf objectifs :

- faire croître la qualité des audits conduits ;
- s'assurer de la pertinence de l'opinion du commissaire aux comptes au regard des diligences menées ;
- prévenir les manquements par l'identification d'insuffisances porteuses d'un risque de non-détection d'anomalies significatives ;
- s'assurer du respect de leurs obligations par les commissaires aux comptes ;
- détecter des insuffisances ou problèmes majeurs qui pourraient conduire, le cas échéant, à des poursuites ;
- dissuader du défaut de professionnalisme par la périodicité et la systématisation des contrôles ;
- valoriser les bonnes pratiques ;
- communiquer les résultats des contrôles de manière compréhensible ;
- identifier les situations nécessitant une évolution normative ou une évolution du périmètre d'intervention.

Le programme 2025 des cabinets ou « unités de contrôle »¹, composés de commissaires aux comptes certifiant des comptes s'inscrit dans le cadre du cycle de contrôle sexennal ou triennal réglementaire.

Le contrôle des professionnels régulés est organisé selon que les cabinets ou « unités de contrôle » détiennent ou non des mandats d'entités d'intérêt public.

Les contrôles sont modulés selon une analyse du profil de risque de défaut de qualité du « régulé », qui vise à renforcer l'agilité et l'intensité des contrôles envers les plus risqués.

L'analyse des risques de défaut de qualité est fondée sur des critères incluant la complexité de la structure d'exercice du commissaire aux comptes, celle de son portefeuille de mandats, les faiblesses relevées lors des précédents contrôles effectués, ainsi que les remédiations mises en œuvre par la structure, en réponse aux éventuels constats précédemment relevés.

L'analyse est structurée en fonction de 3 paramètres, chacun évalué selon une échelle de 1 à 4 (du moins risqué au plus risqué) : le risque inhérent au Profil de l'unité de contrôle (complexité de la structure et des mandats détenus), le risque lié à l'Exercice de l'activité de l'unité de contrôle (résultant des précédents contrôles sur les procédures et sur les mandats), le Risque final obtenu par la combinaison du risque P (profil) et du risque E (exercice).

Les contrôles sont réalisés, depuis 2021, selon une palette de 6 modalités sélectionnées en fonction des spécificités des régulés telles que l'approche par les risques les détermine et en conformité avec les dispositions des articles R. 820-45 et 49 du code de commerce et des articles 6, 7 et 26 du règlement européen (pour le segment des EIP) :

- *contrôle complet* : contrôle dont l'objectif est d'appréhender l'ensemble des risques et particularités de l'activité professionnelle du régulé mis au contrôle, et incluant en simultané la revue de l'efficacité des procédures, le contrôle d'un échantillon de mandat(s) et le suivi des constats issus de précédents contrôles ;
- *contrôle des procédures* : contrôle du respect des exigences de l'article D. 821-82 du code de commerce par la ou les structure(s) d'exercice professionnel partageant des procédures communes. Tout ou partie des procédures peuvent être contrôlées sur un cycle de 3 ou 6 ans ;
- *suivi des constats* : suivi des constats, recommandations et plans de remédiation issus de précédents contrôles afin de s'assurer de leur remédiation complète et appropriée ;
- *contrôle de mandats* : contrôle de l'opinion d'audit émise et des diligences sous-tendant cette opinion pour un échantillon de mandat(s) détenu(s) par la structure d'exercice professionnel ; le point d'entrée pouvant être le signataire, le mandat ou un thème particulier (type d'entité, entité d'un secteur particulier, etc.) ;
- *contrôle spot* : contrôle visant à contrôler un élément précis (un mandat, un signataire, un point de procédure, un sujet d'actualité, une prestation...). Il peut être déclenché inopinément (hors programme de contrôle annuel établi en début d'année) ;
- *contrôle par entretiens* : contrôle sur un périmètre choisi de risques et défini par l'équipe de contrôle. Il peut s'agir notamment de contrôler l'appréhension par un signataire ou

¹ Un cabinet ou « unité de contrôle » s'entend d'une structure ou d'un ensemble de structures d'exercice du commissariat aux comptes inscrites, titulaires de mandats, qui déclarent partager des procédures communes. Une structure d'exercice peut être une personne physique exerçant seule, ou une ou plusieurs personnes morales dans laquelle exercent une ou plusieurs personnes physiques.

les représentants d'une unité de contrôle (« UDC ») des risques relevant de son activité, et pouvant par exemple concerner la mise en œuvre du système de contrôle interne de la qualité de l'UDC, le portefeuille de mandats détenus, les actions conduites en réponse à certaines observations formulées lors de précédents contrôles d'activité ou encore, éventuellement, porter sur certaines questions d'actualité réglementaire.

La réalisation d'une seule modalité de contrôle (sur les six proposées) permet de répondre à l'obligation de contrôle minimale, triennale ou sexennale.

S'agissant des commissaires aux comptes certifiant des comptes

Lorsque la modalité « **contrôle des procédures** » est appliquée, sans préjudice des autres vérifications qui seraient jugées nécessaires selon l'organisation, la taille et les risques de défaut de qualité de l'unité de contrôle, les vérifications 2025 seront plus précisément ciblées sur les éléments suivants :

- les procédures assurant l'effectivité de la formation du commissaire aux comptes et de ses collaborateurs en lien avec les spécificités des mandats détenus par les unités de contrôle : le respect de l'article 7 du code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes (*continuité 2024*) ;
- les procédures mises en place pour identifier les risques liés à la perte d'indépendance et pour mettre en place les mesures de sauvegarde appropriées, en cas d'exposition à des situations à risque (*continuité 2024*) ;
- le dispositif mis en place en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme et plus spécifiquement le respect des obligations de déclaration en cas de révélation de faits délictueux (*continuité 2024*) ;
- les procédures d'acceptation et de poursuite des mandats (*continuité 2024*) ;
- l'analyse de l'appartenance à un réseau et l'organisation spécifique mise en place le cas échéant (*continuité 2024*) ;
- le dispositif de contrôle de qualité interne mis en place conformément aux dispositions prévues par le 2° j) de l'article D. 821-82 du code de commerce, assurant notamment le respect des procédures d'exécution des missions et l'organisation du dossier, et dont l'efficacité et l'adéquation ont été évalués par l'UDC (*amendé 2025*) ;
- le dispositif d'archivage mis en œuvre pour respecter les obligations d'archivage de leurs dossiers d'audit et assurant l'impossibilité d'ouvrir à nouveau ou de modifier les dossiers à l'issue du délai fixé par les textes (*continuité 2024*).

Concernant la population des unités de contrôle composées de commissaires aux comptes certifiant des comptes d'entités d'intérêt public (EIP), lorsque le contexte et la modalité de contrôle retenue le permettent, le contrôle pourra s'appuyer sur l'efficacité du système de contrôle de la qualité interne mis en place par l'unité de contrôle. L'objectif sera à la fois d'apprécier comment l'UDC a évalué la conception et l'efficacité de son dispositif, ainsi que les mesures prises pour maintenir sa qualité ou remédier aux éléments constatés lors de cette évaluation (article D. 821-82 du code de commerce), et de déterminer la nature et l'étendue des vérifications à conduire par les contrôleurs dans ce contexte. Par ailleurs, lorsque l'unité de contrôle indique avoir choisi de s'appuyer sur la norme internationale de gestion de la qualité *ISQM*², les contrôles pourront porter sur l'appréciation de la conception et de l'efficacité du dispositif de contrôle interne de la qualité au cas d'espèce.

² *International Standard on Quality Management (ISQM) 1, norme internationale de gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou*

Concernant les unités de contrôle composées de commissaires aux comptes ne certifiant pas de comptes d'EIP, et exerçant l'activité de commissariat aux comptes avec un signataire unique, la modalité « contrôle des procédures » ne sera pas utilisée. Toutefois, lorsque les autres modalités de contrôle appliquées à ce type d'unité de contrôle conduiront à relever des défaillances dans les procédures internes du cabinet, alors elles pourront faire l'objet d'une vérification ad hoc et d'éventuelles recommandations.

Lorsque la modalité « **contrôle de mandats** » est utilisée sur un ou plusieurs mandats sélectionnés, l'objectif du contrôle demeurera de s'assurer de la pertinence de l'opinion du commissaire aux comptes au regard des diligences menées. Les vérifications du contrôle qualité porteront notamment sur l'approche d'audit suivie, les diligences d'audit réalisées par l'unité de contrôle sur au moins un cycle significatif et/ou à risque, sur l'information financière liée au cycle examiné ainsi que sur l'adéquation de l'opinion émise au regard des conclusions des travaux d'audit réalisés. La correcte mise en œuvre des normes d'exercice professionnel en vigueur au moment de l'exercice des missions et applicables au mandat examiné est également contrôlée.

Sans préjudice des autres vérifications qui seraient jugées nécessaires selon les caractéristiques des mandats, seront prioritairement vérifiés :

- l'acceptation ou la poursuite de la mission en vue de s'assurer du respect des exigences déontologiques, notamment en matière d'indépendance vis-à-vis de l'entité auditée, et les situations porteuses de risque d'atteinte à l'indépendance en lien avec l'application des normes de déontologie, y compris celles ayant trait aux services autres que la mission de certification fournis par le commissaire aux comptes ou par un membre de son réseau (*amendé 2025*) ;
- l'adéquation des heures consacrées à l'audit au nombre d'heures nécessaires à l'exécution du programme de travail nécessaire, conformément aux dispositions des articles D. 821-188, D. 821-190 et R. 821-194 du code de commerce (*continuité 2024*) ;
- le respect de la démarche d'audit fondée sur l'approche par les risques, conformément aux NEP 315 (Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives), et 330 (Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques), notamment en cas de démarche d'audit en appui sur l'efficacité du dispositif de contrôle interne de l'entité auditée (*continuité 2024*) ;
- les postes ou cycles en lien avec les appréciations des estimations comptables de la direction de l'entité, lorsqu'applicable au mandat examiné et que cela constitue un élément significatif (*continuité 2024*) ;
- le respect des obligations en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, en particulier pour les mandats en lien avec les secteurs à risques identifiés dans l'Analyse Sectorielle des Risques réalisée par le H3C (*continuité 2024*) ;
- la correcte application de l'audit des comptes consolidés (NEP 600), lorsqu'applicable au mandat examiné, en particulier l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des filiales et participations, ainsi que l'appréciation du caractère suffisant et approprié des travaux réalisés par les auditeurs des filiales importantes pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés (*continuité 2024*).
- la correcte application des dispositions légales et réglementaires relatives à la qualité et aux délais d'établissement du dossier d'audit, la documentation de la démarche d'audit et des éléments permettant de justifier les conclusions du commissaire aux

de services connexes, publiée en décembre 2020 par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

comptes et d'étayer l'opinion d'audit émise (article D. 821-186 du code de commerce et NEP 230 (article A. 821-63 du code de commerce)), ainsi qu'à l'archivage du dossier (*continuité 2024*).

En ce qui concerne la sélection des mandats à examiner, la priorité sera donnée à la sélection des mandats EIP³ pour lesquels certains facteurs de risques apparaîtraient dominants.

Concernant les mandats non EIP, la sélection portera en priorité sur les types d'entités suivantes :

- grandes entreprises conformément à la définition donnée par la directive déléguée (UE) 2023/2775 de la Commission du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 ;
- sociétés cotées sur *Euronext Growth* (ex *Alternext*) et *Euronext Access* (ex-Marché libre) ;
- organismes nationaux de sécurité sociale ;
- établissements publics nationaux ;
- organismes d'HLM, OPAC (Office Public d'Aménagement et de Construction) ;
- hôpitaux privés et publics ;
- sociétés gérant des maisons de retraite – EHPAD ;
- entités visées dans l'Analyse Sectorielle des Risques de blanchiment et de financement du terrorisme réalisée par le H3C, devenu H2A ;
- associations faisant appel à la générosité du public ou exerçant une activité dans le domaine médico-social ;
- entités en difficultés ou en irrégularités, identifiées à partir des informations déclarées par les commissaires aux comptes ;
- établissements de paiement et les établissement de monnaie électronique.

Enfin, le contrôle de la qualité des mandats pourra également s'appuyer sur d'autres points d'entrée de sélection, tels les signataires de mandats, la rotation des titulaires, les indicateurs d'activité propre à la mission, les insuffisances observées de façon récurrente lors de programmes de contrôle antérieurs, etc.

La modalité « **suivi des constats** », séparément des autres modalités de contrôle, sera prioritairement appliquée afin de vérifier l'accroissement de la qualité de l'exercice professionnel en s'assurant de la correcte mise en œuvre des actions de remédiation ou d'amélioration engagées par les unités de contrôle à la suite : i) des recommandations émises par le Haut conseil (devenu H2A) à l'issue des séances de la Formation statuant sur les Cas Individuels (devenue Formation d'Examen des Contrôles), ou ii) à l'issue des lettres de suite adressées par le Directeur général de la Haute autorité.

L'application de la modalité « **contrôle par entretiens** » pour le périmètre « non EIP » permet notamment de s'assurer qu'un signataire a une bonne connaissance de son portefeuille et des risques présentés par les mandats qu'il détient, et, comment il appréhende à la fois son rôle, les travaux qu'il doit réaliser, ainsi que le respect de ses obligations, incluant sa capacité à

³ Entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, établissements de crédits, entreprises régies par le code des assurances, mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité, institutions de prévoyance régies par le code de la Sécurité Sociale, fonds de retraite professionnelle supplémentaire, mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire et institutions de retraite professionnelle supplémentaire ; autres entités lorsqu'elles dépassent certains seuils fixés par la loi : compagnies financières holdings dont l'une des filiales est un établissement de crédit, compagnies financières holdings mixtes dont l'une des filiales est une EIP, sociétés de groupe d'assurance, sociétés de groupe d'assurance mutuelle, et unions mutualistes de groupe.

réaliser sa mission de certification des comptes, et la mise en place d'éventuelles actions appropriées.

Pour le périmètre des contrôles EIP, cette modalité permet notamment de s'assurer que le profil de risque de défaut de la qualité, pour les UDC ne présentant pas de changement particulier depuis le précédent contrôle et ayant atteint le terme du cycle triennal, est demeuré stable. Le contrôle par entretiens permettra ainsi d'appréhender tout changement relatif au profil de l'unité de contrôle, ou encore de s'assurer de l'absence d'insuffisances observées de façon récurrente lors des programmes de contrôle antérieurs (*nouveauté 2025*).

Cette modalité de contrôle unique continuera à être mise en œuvre à l'occasion des contrôles effectués au cours du programme 2025 pour les unités de contrôles les moins risquées ou *a contrario* pour couvrir un périmètre de risques spécifique et circonscrit.

La modalité « *entretien* » peut être précédée ou suivie d'une demande de pièces afin d'étayer les conclusions du contrôle.

S'agissant des commissaires aux comptes exerçant des missions de certification des informations en matière de durabilité

Rappelant que le programme 2024 s'était concentré sur des sujets de procédures (les professionnels n'avaient pas encore achevé les travaux de vérification du premier exercice), le programme 2025 de contrôle des commissaires aux comptes certifiant des informations de durabilité portera sur les vérifications suivantes, qui seront prioritairement ciblées sur une sélection de missions de durabilité exécutées par les « CAC verts » composant les unités de contrôle retenues au titre du programme 2025 des commissaires aux comptes certifiant les comptes (« CAC bleus ») :

- la régularité de la désignation du commissaire aux comptes conformément à l'article L.821-4, notamment s'agissant de l'information à communiquer à l'entité sur la nature des services fournis et sur son affiliation à un réseau, et de la vérification consignée du respect des conditions d'indépendance et de ressources nécessaires à l'exécution de la mission ;
- les procédures mises en place pour identifier les situations à risque de perte d'indépendance et pour mettre en œuvre les mesures de sauvegarde appropriées, afin de respecter notamment les articles L.821-28 et L.821-33 du code de commerce, ainsi que la vérification de leur application effective lors de l'acceptation du mandat ;
- l'adéquation des ressources affectées à la réalisation des missions et des honoraires perçus conformément à l'article L. 821-63 du code de commerce ;
- la mise en œuvre des lignes directrices de la H2A et l'identification des principales difficultés rencontrées dans les diligences effectuées ainsi que les solutions apportées.

Ces vérifications seront essentiellement réalisées selon la modalité « *entretien* », telle qu'exposée ci-avant.

S'agissant des organismes tiers indépendant exerçant des missions de certification des informations en matière de durabilité

Rappelant que le programme 2024 s'était concentré sur des sujets de procédures (les professionnels n'avaient pas encore achevé les travaux de vérification du premier exercice), le programme 2025 des organismes tiers indépendant et des auditeurs de durabilité rattachés à un organisme tiers indépendant certifiant des informations de durabilité sera réalisé après mise en place d'une coordination structurée avec le COFRAC, permettant d'appréhender,

conformément aux dispositions légales, les éléments issus des contrôles de cet organisme susceptibles d'être pris en compte pour les contrôles de la H2A et de déterminer les besoins complémentaires potentiels.

Sans préjudice des autres vérifications qui seraient jugées nécessaires selon les situations rencontrées lors du contrôle, les vérifications suivantes seront prioritairement ciblées sur une sélection de missions de durabilité exécutées par les OTI retenus au titre du programme 2025 :

- la régularité de la désignation de l'OTI conformément à l'article L.822-16 du code de commerce, notamment s'agissant de l'information à communiquer à l'entité sur les autres activités exercées et sur son affiliation à un réseau, et de la vérification consignée du respect des conditions d'indépendance et de ressources nécessaires à l'exécution de la mission ;
- les procédures mises en place pour identifier les situations à risque de perte d'indépendance et pour mettre en œuvre les mesures de sauvegarde appropriées, afin notamment de respecter les articles L.822-13 et L.822-8 du code de commerce, ainsi que la vérification de leur application effective lors de l'acceptation du mandat ;
- l'adéquation des ressources affectées à la réalisation des missions et des honoraires perçus conformément à l'article L. 822-28 du code de commerce ;
- la mise en œuvre des lignes directrices de la H2A et l'identification des principales difficultés rencontrées dans les diligences effectuées ainsi que sur les solutions apportées.

Ces vérifications seront essentiellement réalisées selon la modalité « *entretien* », telle qu'exposée ci-avant.