

***Décision FP n°2024-11 du 28 mars 2024
de la Haute autorité de l'audit portant approbation
des orientations des contrôles 2024 à réaliser auprès
des commissaires aux comptes et 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 28 mars 2024,

DECIDE

Article 1 : Les orientations des contrôles 2024 à réaliser auprès des commissaires aux comptes 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 : Ces orientations ainsi approuvées sont formalisées dans un document intitulé « Orientations du programme de contrôle 2024 des commissaires aux comptes certifiant des comptes » annexé à la présente décision.

Article 3 : La liste nominative des unités de contrôle de commissaires aux comptes inscrites au programme 2024 est arrêtée par la direction des contrôles de la Haute autorité.

Article 4 : Les orientations des contrôles 2024 à réaliser auprès des organismes tiers indépendants et des auditeurs de durabilité rattachés à un organisme tiers indépendant sont approuvées.

Ces nouveaux acteurs doivent respecter, depuis le 1^{er} janvier 2024, un ensemble d'obligations pour permettre l'exécution de leurs mandats. Les contrôles, réalisés après un échange avec le COFRAC, seront ciblés sur les exigences d'organisations, visées à l'article L.822-16 du code de commerce, avant d'accepter la mission de certification des informations en matière de durabilité.



Article 5 : La liste des organismes tiers indépendants et des auditeurs de durabilité rattachés à un organisme tiers indépendant, inscrits au programme 2024, est arrêtée par la direction des contrôles de la Haute autorité.

Florence Peybernès
Présidente du Collège

Orientations du programme de contrôle 2024 des commissaires aux comptes certifiant des comptes ou des informations en matière de durabilité

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.

Les programmes annuels de contrôle des commissaires aux comptes portent sur des « cabinets » ou « unités de contrôle¹ ». Dès lors qu'au moins un mandat d'une entité d'intérêt public² (EIP) est détenu au sein de l'unité de contrôle, cette dernière est EIP.

En application de l'article R. 820-49 du code de commerce, les contrôles de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes sont réalisés au moins 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 EIP³ ».

¹ Cabinet ou UDC = Structure d'exercice ou ensemble de structures d'exercice de commissariat aux comptes, inscrites (personnes physiques et morales) et titulaires de mandats de commissariat aux comptes, partageant des procédures communes (décision 2017-04 du Collège relative au cadre des contrôles).

² 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.

³ Sont considérées comme grandes EIP, les entreprises qui franchissent au moins deux des trois seuils suivants : salariés > 250 ou bilan > 25 M€ ou chiffre d'affaires > 50 M€, conformément à la définition donnée par la directive 2023/2775/UE du Parlement européen et du Conseil du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2013/34/UE relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises.

Le programme 2024 des unités de contrôle composées de commissaires aux comptes certifiant des comptes et/ou des informations de durabilité s'inscrit dans le cadre du cycle de contrôle sexennal ou triennal réglementaire.

Les contrôles sont adaptés en fonction d'une analyse des risques du « commissaire aux comptes », de son activité et de son organisation et vise à renforcer l'agilité et l'intensité des contrôles pour les plus risqués.

L'analyse des risques de défaut de qualité, conduite sur les unités de contrôle, tient compte de critères incluant la complexité de la structure d'exercice du commissariat aux comptes, celle de son portefeuille de mandats, les faiblesses relevées lors des précédents contrôles de procédures et/ou de mandats ayant une incidence sur le risque de défaut de qualité d'exercice, ainsi que l'évolution de la pratique du commissariat aux comptes considérant les remédiations mises en œuvre, en réponse aux éventuels constats précédemment relevés par les contrôles.

Les contrôles sont réalisés, depuis 2021, selon une palette de modalités de contrôle adaptées aux spécificités des « commissaires aux comptes », au cours d'un cycle de contrôle, mettant fin au contrôle triennal ou sexennal unique dans lequel étaient simultanément et systématiquement contrôlés les procédures, les mandats et, le cas échéant, le suivi des constats du précédent contrôle. La réalisation d'une seule modalité de contrôle (sur les six proposées) permet de répondre à l'obligation de contrôle minimale triennale ou sexennale.

Les modalités de contrôle sont les suivantes :

- *contrôle complet* : contrôle simultané des procédures, d'un échantillon de mandat(s) et du suivi des constats issus du précédent contrôle (contrôle proche des contrôles réalisés jusqu'à 2020) ;
- *contrôle des procédures* : contrôle des procédures de la ou des 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 du précédent contrôle afin de s'assurer de leur remédiation complète et appropriée ;
- *contrôle de mandats* : contrôle d'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, thème réglementaire spécifique, etc.) ;
- *contrôle spot* : contrôle d'un élément précis (un mandat, un point de procédure, un sujet d'actualité, une prestation, ...). Il peut être déclenché inopinément⁴ ;
- *contrôle par entretiens* : contrôle de la connaissance, par un signataire notamment, de son portefeuille et des risques des mandats qu'il détient, et, éventuellement, de certaines questions d'actualité réglementaire.

L'approche par les risques permet de déterminer la ou les modalité(s) de contrôle appropriée(s), leur fréquence, leur étendue et leur nature, 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 n°537/2014 (EIP).

Les contrôles 2024 peuvent être conduits selon des modalités diverses.

⁴ hors programme de contrôle annuel établi en début d'année.

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 2024 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 (continuité 2023) ;
- 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, y compris le cas échéant s'agissant des missions de certification des informations en matière de durabilité (amendé 2023) ;
- 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 (amendé 2023) ;
- les procédures d'acceptation et de poursuite des mandats y compris le cas échéant s'agissant des missions de certification des informations en matière de durabilité (amendé 2023) ;
- l'analyse de l'appartenance à un réseau et l'organisation spécifique mise en place le cas échéant, y compris s'agissant des missions de certification des informations en matière de durabilité (amendé 2023) ;
- le dispositif de contrôle de qualité interne mis en place conformément aux dispositions prévues par le 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, intégrant le cas échéant les missions de certification des informations en matière de durabilité (amendé 2023) ;
- 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 (nouveau 2024).

Concernant la population EIP, lorsque le contexte le permet, le contrôle pourra s'appuyer sur l'efficacité du système de contrôle interne de la qualité mis en place par l'unité de contrôle. L'objectif sera tant de déterminer la nature et l'étendue des vérifications à conduire, que d'apprécier la conception et l'efficacité dudit dispositif, ainsi que les mesures prises par l'unité de contrôle pour maintenir sa qualité ou remédier aux éléments constatés lors de son évaluation annuelle (article D.821-82 du code de commerce). A ce titre, dès lors que l'unité de contrôle indique s'appuyer sur la norme internationale ISQM1, les contrôles pourront porter sur l'appréciation de la conception et l'efficacité du dispositif de contrôle interne de la qualité du cabinet ayant mis en œuvre sur option cette norme internationale.

Concernant les unités de contrôle composées de commissaires aux comptes ne certifiant pas de comptes d'entités d'intérêt public, 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'unités de contrôle conduisent à relever des défaillances, les conséquences en matière d'organisation de l'activité pourront être tirées de ces constats.

Lorsque la modalité « **contrôle de mandats** » est appliquée, l'objectif du contrôle de la qualité de l'audit de certification des comptes sera de s'assurer de la pertinence de l'opinion du commissaire aux comptes au regard des diligences menées, qu'elles soient réalisées pour un ou plusieurs mandats sélectionnés. 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 l'adéquation de l'opinion émise au regard des conclusions des travaux d'audit réalisés. La correcte application des normes d'exercice professionnel en vigueur au moment de l'exercice des missions et applicable au mandat examiné est également contrôlée en lien avec les vérifications opérées.

Sans préjudice des autres vérifications qui seraient jugées nécessaires selon les caractéristiques des mandats, seront systématiquement 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, 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 (*continuité 2023*) ;
- 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 2023*) ;
- les diligences menées sur la prévention des difficultés des entreprises et sur la capacité à poursuivre l'exploitation (continuité d'exploitation), lorsqu'applicable au mandat examiné : vigilance exercée par le commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission permanente, analyse de la situation et conséquences en matière de mise en œuvre de la procédure d'alerte (*continuité 2023*) ;
- 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 2023*) ;
- 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 2023*) ;
- 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 2023*) ;
- 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 2023*).
- 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 comptes et d'étayer l'opinion d'audit émise (article D. 821-186 du code de commerce et NEP 230 (art. A. 821-63 c. com.)), ainsi qu'à l'archivage du dossier.

En ce qui concerne la sélection des mandats à examiner, la priorité est donnée à la sélection des mandats EIP⁵ pour lesquels certains facteurs de risques apparaîtraient dominants, incluant pour 2024 les mutuelles du Livre 2.

⁵ 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

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

- grandes entreprises conformément à la définition donnée par la directive 2023/2775/UE du Parlement européen et du Conseil du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2013/34/UE ;
- sociétés cotées sur Euronext Growth (ex Alternext) et Euronext Access (ex-Marché libre) ;
- sociétés de financement ;
- 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 ;
- associations faisant appel à la générosité du public ;
- entités dans le secteur de l'immobilier et de l'énergie ;
- entités en difficultés ou en irrégularités, identifiées à partir des informations déclarées par les commissaires aux comptes⁶ ;
- établissements de paiement et les établissements de monnaie électronique (nouveau 2024).

Enfin, le contrôle de la qualité des mandats pourra également s'appuyer sur des critères de sélection aléatoires ou statistiques.

La modalité « **suivi des constats** » sera prioritairement appliquée pour s'assurer 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 à l'issue des séances de la Formation statuant sur les cas individuels, ou ii) à l'issue des lettres de suite adressées par le Directeur général du Haut conseil. Le suivi systématique des constats ou des recommandations permettra de s'assurer de la correcte mise en œuvre des plans d'actions proposés par les unités de contrôle et d'accroître la qualité par une remédiation effective des insuffisances déjà identifiées lors de précédents contrôles.

L'application de la modalité « **contrôle par entretiens** » permet notamment de s'assurer qu'un signataire a une bonne connaissance de son portefeuille et des risques des 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 réaliser sa mission de certification des comptes, et la mise en place d'éventuelles actions appropriées. L'entretien peut être suivi d'une demande de pièces pour étayer les conclusions de l'entretien.

Cette modalité de contrôle unique continuera à être mise en œuvre à l'occasion des contrôles effectués au cours du programme 2024 pour les unités de contrôles les moins risqués ou pour couvrir un périmètre de risque circonscrit.

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.

⁶ Dans les DA.