

***Décision FP n°2023-05 du 23 mars 2023  
du Haut conseil du commissariat aux comptes portant approbation  
des orientations des contrôles 2023 à réaliser auprès  
des commissaires aux comptes***

**Le collège du Haut conseil du commissariat aux comptes, dans sa formation plénière,**

Vu le code de commerce, et notamment le 5° du I de son article L.821-1 ;

Vu la décision 2017-04 du 24 juillet 2017 du Haut conseil 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 ;

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 23 mars 2023,**

**DECIDE**

**Article 1 :** Les orientations des contrôles 2023 à réaliser auprès des commissaires aux comptes sont approuvées. Ces orientations prennent en compte les 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 2023 des commissaires aux comptes certifiant des comptes » annexé à la présente décision.

**Article 3 :** La liste nominative des unités de contrôle inscrites au programme 2023 est arrêtée par la division des contrôles du Haut conseil.

**Florence Peybernès  
Présidente du Collège**

**Orientations du programme de contrôle 2023 des commissaires aux comptes  
certifiant 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.

Les programmes annuels de contrôle des commissaires aux comptes portent sur des « cabinets » ou « unités de contrôle<sup>1</sup> ». Dès lors qu'au moins un mandat d'une entité d'intérêt public<sup>2</sup> (EIP) est détenu au sein de l'unité de contrôle, cette dernière est EIP.

En application de l'article R. 821-75 du code de commerce, les contrôles sont réalisés au moins tous les six ans, selon les orientations, le cadre et les modalités définis par le H3C. Ce délai est ramené à trois ans lorsque les commissaires aux comptes certifient les comptes de « grandes EIP<sup>3</sup> ». Ce délai ne s'applique pas lorsque le commissaire aux comptes n'a pas exercé de mission de certification.

---

<sup>1</sup> 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).

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Sont considérées comme grandes EIP, 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.

Le programme 2023 des unités de contrôle composées de commissaires aux comptes certifiant des comptes s'inscrit dans le cadre du cycle de contrôle sexennal ou triennal réglementaire.

Le dispositif de « contrôle rénové » adapte les contrôles en fonction d'une analyse des risques du « commissaire aux comptes », de son activité et de son organisation. Les contrôles sont désormais réalisés selon une palette de modalités 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 nouvelle approche permet d'accroître la pertinence et le nombre de contrôles et vise à renforcer l'agilité et l'intensité des contrôles pour les plus risqués.

Les unités de contrôle sont segmentées selon différents niveaux de risque à partir de critères incluant la complexité de la structure d'exercice du commissariat aux comptes ou 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 du H3C.

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 de l'article R.821-71 du code de commerce et des articles 6 et 7 du règlement européen (EIP).

Les contrôles 2023 seront conduits selon des modalités diverses et seront soit des contrôles programmés en début d'année pour lesquels les professionnels sont avertis en amont, soit des contrôles non programmés en début d'année visant à contrôler un élément précis (un mandat, un point de procédure, un sujet d'actualité, etc.) pour un professionnel. A ce titre, le point d'entrée actuel unique qu'est l'unité de contrôle pourra varier utilement (commissaire aux comptes titulaire, signataire, mandat, ...).

La mise en œuvre du dispositif de contrôle rénové a commencé en 2021 de manière progressive, permettant d'assurer depuis lors une transition maîtrisée entre anciennes et nouvelles modalités.

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 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 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 inopinément<sup>4</sup> ;

---

<sup>4</sup> hors programme de contrôle annuel établi en début d'année.

- *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.

Lorsque la modalité « **contrôle des procédures** » est appliquée, sans préjudice des autres vérifications qui seraient jugées nécessaires selon l'organisation et la taille de l'unité de contrôle, les vérifications 2023 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 2022) ;
- 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 2022) ;
- le dispositif mis en place en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (continuité 2022) ;
- les procédures d'acceptation et de poursuite des mandats (nouveau 2023)
- l'analyse de l'appartenance à un réseau et l'organisation spécifique mise en place le cas échéant (nouveau 2023)
- le dispositif de contrôle de qualité interne mis en place conformément aux dispositions prévues par le j) de l'article R. 822-33 du code de commerce assurant notamment le respect des procédures d'exécution des missions et l'organisation du dossier (nouveau 2023).

Concernant la population EIP, et lorsque le contexte le permet, 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 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.

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, le contrôle des procédures ne sera pas mené. 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 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 ;
- l'adéquation des heures consacrées à l'audit au nombre d'heures nécessaires à l'exécution du programme de travail d'audit, conformément aux dispositions des articles R. 823-12, R.823-14 et R.823-17 du code de commerce ;
- 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 ;
- 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 ;
- 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 ;
- 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 ;
- 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 ;
- les diligences réalisées sur les informations relatives aux délais de paiement, prévues à l'article D.441-6 du code de commerce, dans le cadre des vérifications spécifiques relatives au rapport de gestion.

En ce qui concerne la sélection des mandats à examiner, dans l'objectif de s'assurer de la pertinence de l'opinion du commissaire aux comptes au regard des diligences menées, la priorité est donnée à la sélection des mandats EIP<sup>5</sup> pour lesquels certains facteurs de risques apparaîtraient dominants, incluant pour 2023 les mutuelles du Livre 2.

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 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 ;

---

<sup>5</sup> 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.

- sociétés cotées sur Euronext Growth (ex Alternext) et Euronext Access (ex Marché libre) ;
- sociétés de financement ;
- organismes nationaux de sécurité sociale et les 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 ;
- ainsi que les associations faisant appel public à la générosité ;
- 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 comptes ;

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 H3C. 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 UDC et d'accroître la qualité par une remédiation effective des insuffisances déjà identifiées par les services.

L'application de la modalité « **contrôle par entretiens** » modalité 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 CAC, 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 2023.