

HAUT CONSEIL
DU COMMISSARIAT AUX COMPTES



RAPPORT
ANNUEL
2013



RAPPORT ANNUEL 2013

DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

En date du 3 juillet 2014, le H3C a adopté le présent rapport. Il rend compte des activités du H3C au cours de l'année 2013 et leur prolongement au cours des premiers mois de 2014.

En application des dispositions de l'article R. 821-13 du code de commerce, le H3C établit chaque année un rapport public retraçant notamment le résultat des contrôles des commissaires aux comptes réalisés dans l'année. Le rapport annuel est adressé au Garde des Sceaux, ministre de la Justice.

SOMMAIRE

LE MOT DE LA PRÉSIDENTE	p. 04
I. LA RÉFORME DE L'AUDIT	p. 06
II. PRÉSENTATION DU HAUT CONSEIL	p. 10
1. LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE	p. 12
1.1. Les missions du Haut Conseil	p. 14
1.2. La coopération avec les autres autorités et acteurs de la régulation financière	p. 15
2. L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL	p. 16
2.1. Le collège	p. 18
2.2. Le secrétariat général	p. 21
2.3. Les moyens budgétaires	p. 23
III. L'EXERCICE DES MISSIONS	p. 24
1. COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL	p. 26
1.1. Les relations bilatérales	p. 28
1.2. La coordination européenne	p. 29
1.3. La coopération internationale	p. 32
2. CONTRIBUER À LA DÉFINITION DES NORMES	p. 34
2.1. Les normes relatives à la certification des comptes et aux autres interventions prévues par la loi	p. 37
2.2. Les diligences directement liées à la mission	p. 38
3. VEILLER AU RESPECT DE LA DÉONTOLOGIE ET DE L'INDÉPENDANCE, GUIDER LES PROFESSIONNELS DANS L'APPLICATION DES RÈGLES	p. 40
3.1. La procédure de traitement des saisines et questions	p. 42
3.2. Les avis de portée générale	p. 44
3.3. Les réponses directes	p. 45
3.4. Les autres traitements	p. 46
3.5. Les saisines et questions en cours de traitement	p. 48
4. CONTRÔLER	p. 50
4.1. Le programme de contrôle de l'année 2013	p. 56
4.2. Les résultats	p. 57
4.3. Le suivi des contrôles et des recommandations	p. 62
5. JUGER EN APPEL	p. 64
5.1. Les données chiffrées	p. 67
5.2. Les décisions rendues	p. 68
IV. ANNEXES	p. 70

SOMMAIRE DES ENCADRÉS

Le plan stratégique du H3C	p. 15
Lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme	p. 15
La composition du collège du H3C	p. 19
Le règlement intérieur du H3C	p. 20
Les contrôleurs du H3C	p. 23
Le financement du H3C	p. 23
L'EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies)	p. 29
L'EAIG (European Audit Inspections Group)	p. 30
L'IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators)	p. 32
Le processus d'élaboration des normes	p. 36
Le projet de norme relative à la certification des comptes d'une entité faisant appel à un prestataire de services	p. 37
La norme RSE	p. 39
Saisir le H3C	p. 42
Loi relative à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie sociale (JO du 6 mars 2014)	p. 47
Article 22 du code de déontologie : appartenance à un réseau	p. 49
La procédure juridictionnelle à l'encontre des commissaires aux comptes	p. 66





LE MOT DE LA PRÉSIDENTE

2013, dix ans déjà depuis la loi de sécurité financière qui a institué le Haut Conseil ! Que de chemin parcouru au cours de cette décennie, ainsi qu'en témoigne la richesse de l'activité décrite dans ce rapport. Je rappellerai brièvement l'homologation des normes d'exercice professionnel et des DDL, la mise en place d'un nouveau système de contrôles périodiques des commissaires aux comptes, la montée en puissance des activités internationales dans le cadre des groupes européens de coopération et au sein de l'IFIAR, officiellement créé à Paris en octobre 2006 et, petit à petit, l'instauration d'une relation de confiance entre le Haut Conseil et les organes représentatifs de la profession.

Le défi n'était pas mince et il demeure, dans la perspective de la mise en œuvre de la réforme européenne de l'audit, récemment adoptée par l'Union européenne, d'aboutir à un dispositif de qualité et équilibré, afin de répondre à un besoin de fiabilisation des comptes, d'entretenir la confiance et de renforcer la transparence. Mais le dispositif réglementaire ne fera pas tout, encore faut-il que chacun des acteurs le mette en œuvre avec détermination et ambition pour atteindre les objectifs recherchés. Le Haut Conseil mène aujourd'hui des travaux afin d'évaluer l'impact des textes sur la mission du commissaire aux comptes et sur celle des régulateurs dans la perspective de l'intégration de la réforme dans le droit national. Gageons que la maturité du système français aidera à la mise en œuvre de cette réforme.

2013 a été l'année d'une collaboration accrue entre régulateurs. Le Haut Conseil a encore renforcé sa participation aux travaux des différents organes dont il est membre, aux niveaux européen et international. Cet engagement s'est traduit par la création d'une base de données européenne pour collecter et échanger les résultats nationaux de contrôle des cabinets d'audit. Il a contribué activement aux travaux de l'IFIAR, en particulier sur le partage des résultats de contrôle au niveau mondial. Enfin, 2013 a permis de poursuivre les actions initiées au cours des années précédentes, dont certaines ont trouvé là leur aboutissement : nous avons ainsi signé des accords de coopération avec nos homologues canadien, suisse et américain et poursuivi les négociations avec les Japonais.

Le Haut Conseil a poursuivi également ses réflexions au regard des attentes des entreprises et des professionnels nationaux : l'année 2013 a été celle de l'homologation de la norme dite « RSE », autorisant le commissaire aux comptes à réaliser des prestations sur les informations sociales et environnementales. Cette norme est importante, non seulement parce qu'elle répond au besoin des entreprises de sécuriser leur communication en ce domaine, mais aussi parce qu'elle ouvre le champ d'intervention des commissaires aux comptes aux informations non strictement financières.

Notre mission de surveillance au travers des contrôles qualité s'est intensifiée. Plus de mille cabinets de commissaire aux comptes ont été contrôlés en 2013. Les améliorations constatées lors de ces contrôles mais aussi les progrès attendus sont présentés dans ce rapport.

Pour ce travail accompli, ma gratitude va à tous ceux qui ont donné sans compter leur temps et leur énergie, membres du collège et membres des services permanents du Haut Conseil. Je tiens à remercier les membres du collège pour leur implication dans la mission du collège du Haut Conseil dont la richesse culturelle, la diversité et l'esprit d'indépendance sont des atouts précieux pour répondre aux nouveaux défis de la bonne régulation. Je ne peux remercier le collège sans évoquer deux de ses membres récemment disparus. Jérôme Haas et Jean-Marie Pillois se sont chacun particulièrement investis dans l'activité du Haut Conseil, chacun à sa manière, en fonction de ses compétences et de sa personnalité. Ils y ont mis l'un et l'autre toute leur énergie.

Je voudrais enfin remercier toute l'équipe du secrétariat général sans laquelle le Haut Conseil n'aurait pas pu atteindre les objectifs fixés.

Le Haut Conseil, fort de son expérience acquise au cours de ses dix années d'existence, continuera d'apporter sa contribution à la qualité de l'audit. Nous regardons résolument vers l'avenir de cette profession qui va devoir s'adapter à de nouvelles règles, tout en sachant que le cœur du métier de commissaire aux comptes demeure et que le rôle irremplaçable de celui-ci au service de la sécurité financière est plus que jamais mis en lumière. Nous poursuivrons donc notre action : la régulation de l'audit se doit d'être équilibrée, ce qui suppose des règles claires, stables et acceptées par tous.

Christine Thin



I. LA RÉFORME DE L'AUDIT

En réponse à la crise financière de 2008, la Commission européenne a engagé un processus de réforme du cadre de la régulation et de la supervision du secteur financier européen. Elle a lancé en 2010 une réflexion sur une réforme de l'audit et a proposé fin 2011 un ensemble de mesures législatives et réglementaires qui modifient l'organisation du contrôle légal des comptes en Europe. Ces textes ont pour objectif de renforcer la confiance des investisseurs dans les états financiers des entreprises par l'amélioration de la qualité de l'audit, le renforcement de la transparence et la prévention des conflits d'intérêt. Ils renforcent également la supervision publique des auditeurs.

Les instances européennes ont adopté en avril 2014, une directive¹ et un règlement². Les prochaines années seront consacrées aux travaux de transposition de ces textes dans le droit national, d'ici juin 2016.

Le H3C apportera son expertise sur les évolutions possibles de la législation française en matière d'audit et formulera des préconisations. Ces travaux conduiront à évaluer l'impact de la réforme sur la réglementation française et à examiner l'articulation entre les textes européens et nationaux, la réglementation européenne permettant aux États membres de lever des options sur certaines dispositions. Ils porteront également sur l'organisation de la régulation de l'audit au plan européen.

¹ Directive 2014/56/UE.

² Règlement 537/2014.

1. LE NOUVEAU CADRE RÉGLEMENTAIRE EUROPÉEN DE L'AUDIT LÉGAL

En réponse à la crise financière de 2008, la Commission européenne s'est engagée dans un processus de réformes du cadre de la régulation et de la supervision du secteur financier. Elle a proposé des mesures qui visent à créer un secteur financier plus sûr et offrant un certain nombre de garanties : plus grande transparence, surveillance efficace, stabilité accrue et protection renforcée des consommateurs et des investisseurs.

Dans ce cadre, la Commission européenne a engagé en 2010 une réforme de l'audit avec pour objectifs d'améliorer la qualité de l'audit, de déconcentrer le marché et de renforcer l'indépendance des auditeurs. Après avoir publié en 2010 un livre vert intitulé « politique en matière d'audit : les leçons de la crise », la Commission européenne a annoncé fin 2011 un ensemble de mesures qu'elle a proposé à l'adoption du Conseil et du Parlement européen.

Le H3C avait adressé ses observations à la Commission européenne sur ce livre vert puis a constitué en 2012 un groupe de place. Le H3C a publié ses analyses et ses préconisations sur les principales mesures envisagées dans le projet de réforme. Elles ont été diffusées en juillet 2012 aux autorités françaises et européennes chargées de l'examen du projet.

Le 16 avril 2014, une directive et un règlement ont été adoptés puis publiés au Journal Officiel de l'Union européenne du 27 mai 2014. La directive 2014/56/UE modifie la directive européenne qui organise le contrôle légal des comptes et sa supervision publique. Le règlement 537/2014 prévoit des dispositions spécifiques au contrôle légal des comptes des « entités d'intérêt public ». La directive devra être transposée dans les droits nationaux des États membres dans les deux ans, soit le 17 juin 2016 au plus tard, date à laquelle le règlement sera applicable.

1.1. Les principales dispositions de la directive 2014/56/UE

*La directive est disponible sur le site internet du Journal Officiel de l'Union européenne.
(<http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html>)*

Les principales dispositions de la directive concernent :

- la définition du périmètre des entités d'intérêt public ;
- l'indépendance des commissaires aux comptes ;
- l'agrément et l'enregistrement des commissaires aux comptes ;
- les normes d'audit applicables ;
- le contenu du rapport d'audit.

D'autres dispositions encadrent les règles de détention du capital social des cabinets d'audit, la formation continue des professionnels, l'organisation interne des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit, les systèmes d'enquêtes et de sanctions des superviseurs nationaux, l'échange d'informations entre autorités de régulation, le comité d'audit dans les entités d'intérêt public, ...

1.2 Les principales mesures du règlement 537/2014

*Le règlement est disponible sur le site internet du Journal Officiel de l'Union européenne.
(<http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html>)*

La directive s'applique en tant que cadre général de l'audit légal en Europe ; le règlement impose des exigences plus strictes aux commissaires aux comptes des entités d'intérêt public sur plusieurs sujets spécifiques.

• La rotation obligatoire des cabinets d'audit

Afin de limiter le risque de familiarité entre l'auditeur et l'entreprise contrôlée, le règlement prévoit une règle de « rotation obligatoire » des cabinets.

Cette disposition fixe une durée de mandat minimum d'un an renouvelable et un délai maximum de dix ans. En France, la durée actuelle du mandat de commissariat aux comptes est de six ans et peut être renouvelée sans limitation.

Le texte laisse l'option aux États membres de porter la durée maximale des mandats à 20 ans en cas d'appel d'offres et à 24 ans en cas de co-commissariat aux comptes.

La pratique française du co-commissariat aux comptes est ainsi confirmée par les textes européens.

L'entreprise a la possibilité, à l'issue de la période, de demander à l'autorité compétente une extension du mandat pour une durée maximale de deux ans.

À la rotation des cabinets, s'ajoute une rotation des associés tous les sept ans (six ans actuellement en France) avec un délai de viduité de trois ans.

Le règlement prévoit des mesures transitoires en vue d'une mise en œuvre échelonnées de ces mesures sur plusieurs années.

• Les services non audit

Une liste de prestations interdites au commissaire aux comptes et à son réseau est établie pour éviter les conflits d'intérêts et la perte d'indépendance des auditeurs. Ce principe d'interdiction s'applique à l'entité contrôlée, à l'entité mère ou aux filiales au sein de l'Europe.

2. LE RÔLE DU H3C

La fourniture des autres services dits « non audit » est autorisée, toutefois les honoraires versés au titre de ces derniers ne doivent pas dépasser 70% de la moyenne des honoraires versés au titre du contrôle légal de l'entité auditée ou du groupe sur une période de trois ans.

Actuellement, le droit national prévoit un système différent fondé sur le principe d'interdiction de prestations non audit sauf lorsqu'elles sont directement liées à la mission et autorisées par une norme d'exercice professionnelle.

• Le rapport d'audit et le rapport additionnel au comité d'audit

Pour accroître la confiance dans les états financiers, la directive prévoit que le rapport d'audit soit plus détaillé. Le règlement complète le rapport d'audit ainsi défini de rubriques additionnelles visant à étayer ce rapport.

Celui-ci devra notamment contenir une information sur l'indépendance de l'auditeur. Possibilité est laissée aux États membres d'ajouter des éléments dans le contenu du rapport d'audit. En parallèle, pour les entités d'intérêt public, un rapport complémentaire rendant compte de la mission et destiné au comité d'audit et à la direction de l'entreprise est instauré.

• Le contrôle qualité

Les contrôles des cabinets « EIP », qui relèvent de l'autorité nationale compétente, ne peuvent plus être délégués et doivent mettre en œuvre une approche par les risques. La délimitation de la frontière entre cabinets « EIP » et « non EIP » a des conséquences sur l'organisation des contrôles.

• Les prérogatives des superviseurs nationaux et la coordination européenne

Le rôle et l'indépendance des autorités de supervision à l'égard des professionnels sont également renforcés par les textes. Les régulateurs sont placés au cœur du dispositif. Ils disposent de pouvoirs accrus en matière d'enquêtes, de contrôles et de sanctions.

Le règlement instaure également la création d'un comité des autorités de supervision européennes d'audit (CEAOB) composé de représentants des autorités nationales de supervision. Cette instance se substituera à l'European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB) et verra ses prérogatives renforcées.

D'autres dispositions du règlement concernent l'indépendance financière des contrôleurs légaux, les mesures de sauvegarde appliquées par le contrôleur légal pour atténuer les risques pesant sur son indépendance le rapport annuel de transparence du contrôleur légal, la communication entre l'auditeur et l'autorité de supervision, l'échange d'informations entre autorités de régulation, ...

La date d'entrée en application des mesures de la directive et du règlement adoptés en avril 2014 est fixée à juin 2016. En sa qualité d'autorité de régulation des auditeurs légaux, le H3C apportera son expertise sur les évolutions nécessaires ou utiles de la législation française en matière d'audit et formulera des préconisations. Ainsi, les travaux menés par le H3C conduiront à évaluer l'impact de la réforme sur la réglementation française et à examiner l'articulation possible entre la réforme européenne et la législation nationale, la réglementation européenne permettant aux États membres de lever des options sur certaines dispositions. Les travaux porteront également sur la mise en œuvre des mesures qui renforcent la coopération européenne et internationale dans la régulation de l'audit au sein du nouvel organe créé par la réforme.

Les réflexions menées par le H3C s'articuleront autour des thèmes suivants :

- **Le champ d'application des dispositions prévues par le règlement.**
- **Le fonctionnement du commissariat aux comptes :** mesures d'éthique et d'indépendance, normes professionnelles, rapport d'audit, rapports des commissaires aux comptes, services non audit, règles relatives aux honoraires, rotation des cabinets.
- **Le contrôle de la qualité :** définition des entités d'intérêt public, mise en œuvre des contrôles externes, incidence sur les organisations.
- **Le rôle des autorités de surveillance :** possibilités de délégation, agrément, enregistrement et inscriptions des contrôleurs légaux, sanctions.
- **La coopération entre les autorités de régulation.**



II. PRÉSENTATION DU HAUT CONSEIL

1.

LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE

p. 12

1.1. Les missions du Haut Conseil

1.2. La coopération avec les autres autorités et acteurs de la régulation financière

2.

L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL

p. 16

2.1. Le collège

2.2. Le secrétariat général

2.3. Les moyens budgétaires

II.
PRÉSENTATION
DU HAUT CONSEIL

1. LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE

1.1.

Les missions
du Haut Conseil
p. 14

1.2.

La coopération avec les
autres autorités et acteurs
de la régulation financière
p. 15

Institué par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) est l'autorité de régulation et de contrôle de la profession de commissaire aux comptes en France.

Autorité publique indépendante, il a pour mission principale d'assurer la surveillance des commissaires aux comptes en France, de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance et d'assurer la coopération européenne et internationale des systèmes de supervision publique de la profession d'auditeur.

Afin de remplir ses différentes missions, le H3C est composé d'un collège, de plusieurs commissions consultatives et d'un comité d'audit. Les services sont réunis au sein du secrétariat général, composé de 50 agents mobilisés pour assurer l'efficacité du contrôle du commissariat aux comptes.

1.1. Les missions du Haut Conseil

Autorité publique indépendante, dotée de la personnalité morale et de ressources propres, instituée par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, le Haut Conseil du commissariat aux comptes est chargé de la supervision des commissaires aux comptes en France.

Ses missions sont définies par le code de commerce :

- « (...) assurer la surveillance de la profession avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes instituée par l'article L. 821-6 ;
- veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes ».

Dix ans après son installation, le H3C a participé à l'élaboration et à la révision du code de déontologie, contribué à l'homologation d'un nouveau jeu de normes d'exercice professionnel et doté la profession d'un nouveau système de contrôles périodiques de l'activité des commissaires aux comptes. Il est membre des coordinations européenne et internationale des régulateurs d'audit.

Le H3C mène sa mission avec pour objectif de contribuer à la qualité et à l'homogénéité de l'audit en France, dans un contexte de réforme de l'audit conçue par l'Union européenne et de régulation internationale coordonnée.

1.1.1. Coopérer et échanger en Europe et à l'international

Le H3C est membre des coordinations européenne et internationale de l'audit. Le contexte d'internationalisation des marchés et de la pratique de l'audit conduit à mettre en place une démarche coordonnée de la régulation de la profession d'auditeurs aux échelons européen et international.

1.1.2. Contribuer à la définition des normes

Les diligences requises pour la réalisation des missions des commissaires aux comptes sont définies par les textes légaux et réglementaires et notamment par les normes d'exercice professionnel. Les normes d'exercice professionnel guident et sécurisent la démarche du commissaire aux comptes dans l'exercice de ses missions. Proposées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), elles sont homologuées par arrêté du Garde des Sceaux qui recueille préalablement l'avis du H3C. Le H3C intervient en amont du processus d'élaboration des normes dans le cadre d'une concertation mise en place entre le H3C, la CNCC et la Chancellerie. À ce jour, le référentiel d'audit français est conforme aux principes d'audit définis au niveau international.

Le H3C a pour mission également d'identifier des bonnes pratiques professionnelles qui complètent les règles applicables aux professionnels.

Compte tenu de son rôle actif dans l'adoption des règles professionnelles en France, le H3C est attentif aux évolutions des standards internationaux dans le domaine de l'audit. Il s'implique dans les processus de consultation et de dialogue mis en place entre les normalisateurs mondiaux et les coordinations européenne et internationale des régulateurs d'audit.

1.1.3. Veiller au respect des règles déontologiques

La loi a confié au H3C la mission de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance par les commissaires aux comptes lors de la réalisation de leur mission. Outre les avis qu'il rend sur l'application du code de déontologie de la profession, il est saisi pour avis de situations pratiques soulevant des questions déontologiques et portées à sa connaissance par des commissaires aux comptes, des entreprises ou encore des autorités publiques. À l'occasion des contrôles, le secrétaire général du H3C connaît également de telles situations dont il saisit le collège. Ce dernier peut en outre s'auto-saisir de toute question au titre de laquelle il estime utile de se prononcer.

Les saisines et les auto-saisines, en permettant au H3C d'émettre des positions de principe, constituent un instrument central de son action. Par ses avis et réponses, le H3C guide les professionnels dans l'application des règles qui soulèvent des questions d'ordre pratique.

Partie prenante des échanges au niveau européen et international, il est également intéressé à l'ensemble des débats visant à la convergence des pratiques en matière d'éthique et d'indépendance.

1.1.4. Contrôler

Les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur pratique professionnelle, à des contrôles périodiques, permettant de s'assurer du bon exercice de la mission légale. Les contrôles permettent également de veiller à la prise en compte effective des recommandations émises auprès des professionnels contrôlés. En cas de manquement avéré, les contrôles peuvent conduire à saisir le procureur général, en vue d'un éventuel exercice de la procédure disciplinaire. Les contrôles sont organisés et réalisés selon le cadre, les orientations et les modalités définis par le H3C. Ils s'inscrivent dans un cadre européen et international.

Le H3C veille à la cohérence de ses contrôles avec les points d'attention et les attentes exprimées par la communauté des régulateurs européens et internationaux.

1.1.5. Juger en appel

Le H3C constitue l'instance d'appel des décisions rendues par les chambres et commissions régionales en matière de discipline, d'honoraires et d'inscription. La directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 requiert des États membres qu'ils mettent en place des systèmes de sanctions efficaces qui permettent de prévenir et de corriger les fautes des auditeurs dans l'exercice de leur mission.

L'exercice de l'action disciplinaire appartient au Garde des Sceaux, ministre de la Justice, au procureur de la République, au président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), ainsi qu'au président de la compagnie régionale auprès de laquelle le commissaire aux comptes est inscrit. Le secrétaire général du H3C peut saisir le procureur général à toutes fins utiles, notamment à la suite des contrôles de cabinets de commissaires aux comptes qu'il réalise ou supervise.

LE PLAN STRATÉGIQUE DU H3C

Le plan stratégique 2012-2014 a été approuvé par le Collège le 5 juillet 2012 à la suite d'une réflexion sur le rôle, les missions et le fonctionnement du H3C, ainsi que sur ses relations avec les pouvoirs publics et les tiers.

Les priorités du H3C pour les années 2012, 2013 et 2014 sont les suivantes :

- Renforcer les mécanismes de coopération et les échanges en Europe et à l'international « en poursuivant la contribution du Haut Conseil aux travaux en Europe et à l'échelon international, en organisant des accords de coopération avec des autorités de pays tiers ».
- Contribuer à la normalisation de l'audit et veiller au respect des règles déontologiques : « dans le respect des prérogatives des différentes parties prenantes, le Haut Conseil souhaite pouvoir également proposer à la Compagnie l'élaboration de nouvelles normes ou des révisions de normes, lorsqu'il identifie des lacunes dans le dispositif existant, à la lumière notamment des constats issus de ses contrôles qualité. Il souhaite aussi s'assurer de la cohérence de la doctrine professionnelle avec l'ensemble du cadre normatif ».

- Faire évoluer les contrôles qualité à la lumière des enseignements tirés des contrôles effectués « en renforçant l'approche par les risques et en recherchant une convergence avec les travaux de ses homologues, en veillant aux suites à donner aux contrôles, en poursuivant sa réflexion sur l'opportunité de la publicité des rapports de contrôle, en renforçant la collaboration avec l'Autorité des marchés financiers, l'Autorité de contrôle prudentiel, les homologues européens et des pays tiers ».
- Anticiper l'évolution de la profession et de sa régulation « en exprimant la vision du Haut Conseil sur l'évolution de la profession, en engageant une réflexion sur les missions et les prérogatives du Haut Conseil, en s'assurant de l'adéquation des ressources du H3C à ses missions ».
- Communiquer plus largement : « la profession des commissaires aux comptes constitue le principal destinataire des communications du H3C, il s'attachera à communiquer plus largement à destination des entreprises et des utilisateurs de comptes afin de mieux faire connaître son rôle et ses missions et leur incidence sur la qualité de l'audit et, partant, sur la sécurité de l'information financière ».

1.2. La coopération avec les autres autorités et acteurs de la régulation financière

L'ordonnance n°2010-76 du 21 janvier 2010 portant fusion des autorités d'agrément et de contrôle de la banque et de l'assurance, a modifié la loi en précisant que l'Autorité des marchés financiers (AMF), le H3C et l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) peuvent échanger tous renseignements utiles à l'exercice de leurs missions respectives.

Le H3C et l'AMF ont conclu le 11 janvier 2010, un accord relatif au contrôle des commissaires aux comptes. Celui-ci précise les modalités pratiques du concours de l'AMF dans la réalisation des contrôles périodiques et fixe les conditions des échanges d'informations entre les deux autorités dans le cadre de leurs missions respectives.

Un accord conclu le 6 avril 2011 entre le H3C et l'ACPR précise les modalités pratiques d'assistance de l'ACPR dans le cadre des contrôles réalisés par le H3C et les modalités des échanges d'informations entre ces deux autorités.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) concourt aux travaux du H3C. À ce titre, le H3C entretient des relations régulières avec la CNCC. Il a constitué des groupes de coordination et d'échanges d'informations nécessaires à la surveillance de la profession.

Le H3C est également membre du Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (COLB). Il collabore avec les autorités publiques nationales et les organisations internationales dès lors que son expertise en tant que régulateur de l'audit est requise.

LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME LE RAPPORT NATIONAL D'ÉVALUATION DE LA MENACE

Le premier rapport national d'évaluation de la menace a été élaboré en janvier 2012 conformément aux recommandations du Groupe d'Action Financière (GAFI) dont la France est membre. Ce rapport identifie cinq secteurs sensibles de l'économie qui appellent de la part des professionnels déclarants une vigilance adaptée tant aux risques particuliers

auxquels ces secteurs sont exposés (nature, localisation géographique etc.) qu'aux méthodes de blanchiment et de financement du terrorisme pouvant être utilisées dans ces domaines. Il a été élaboré avec les membres du COLB et a fait l'objet de travaux d'actualisation en 2013. À ce titre, le H3C a sollicité les professionnels en exercice.

2. L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL

2.1.

Le collègue
p. 18

2.2.

Le secrétariat
général
p. 21

2.3.

Les moyens
budgétaires
p. 23

L'organisation du H3C relève de la loi et des textes réglementaires.
Elle répond à plusieurs impératifs : l'indépendance, la collégialité, l'expertise.

Le collège est composé de douze membres et bénéficie du soutien du secrétariat général.

Depuis 2009, le H3C dispose de l'autonomie financière. Les ressources du H3C sont composées de droits, contributions et cotisations dus par les commissaires aux comptes.



2.1. Le collège

2.1.1. La composition du collège

Composé de douze membres, le collège du H3C est présidé par un membre de la Cour de cassation. Il délibère sur toute question relevant de la compétence du H3C dans la limite des pouvoirs propres du président et du secrétaire général.

En application de l'article L. 821-3 du code de commerce, le H3C comprend :

- trois magistrats, issus de la Cour de cassation, de la Cour des comptes et de l'ordre judiciaire, le président étant le magistrat issu de la Cour de cassation ;
- le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant, le directeur général du Trésor ou son représentant, un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- trois personnalités qualifiées dans les matières économique et financière : deux ayant compétence dans le domaine des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, une ayant compétence dans le domaine des petites et moyennes entreprises ou en matière d'associations ;
- trois commissaires aux comptes, dont deux ayant une expérience du contrôle des comptes d'entités qui procèdent à des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou qui font appel à la générosité publique.

Les membres, nommés par décret pour six ans, sont renouvelables par moitié tous les trois ans.

Un commissaire du gouvernement est désigné par le Garde des Sceaux auprès du H3C avec voix consultative.

Les fonctions de commissaire de gouvernement sont assurées par le directeur des affaires civiles et du sceau ou son représentant.



Carole Champalaune
Directrice des affaires
civiles et du Sceau



Agnès Marcadet
Magistrat, représentant du Directeur
des affaires civiles et du Sceau

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

Les membres se réunissent deux à trois fois par mois en séance plénière. En 2013, le collège a tenu vingt-quatre séances plénières dont cinq séances consacrées à l'activité juridictionnelle.

LA COMPOSITION DU COLLÈGE DU H3C



Mme Christine Thin
Présidente,
conseiller à la Cour
de cassation



M. Jean-Pierre Zanoto
Conseiller à la Cour de
cassation



M. Guy Piolé
Conseiller maître à la Cour
des comptes



M. Gérard Rameix,
Président de l'Autorité
des marchés financiers
ou son représentant



M. Sébastien Raspiller,
Représentant du directeur
général du Trésor



M. Bernard Castagnède
Professeur des universités



M. Philippe Christelle
Directeur de l'audit interne



M. Jacques Ethevenin
Directeur financier



Mme Caroline Weber
Administratrice
de sociétés



M. Antoine Mercier
Commissaire aux
comptes



Mme Sylvie Perrin
Commissaire aux
comptes



Mme Catherine Sabouret
Commissaire aux comptes

2.1.2. Les commissions consultatives spécialisées

Afin d'assister le collège sur des thèmes spécifiques, plusieurs commissions consultatives ont été constituées. Chaque commission est présidée par un membre du H3C et comprend au moins un autre membre du H3C. Le commissaire du gouvernement peut participer aux travaux des commissions consultatives spécialisées.

• Commission spécialisée en matière internationale

L'article 60 du règlement intérieur donne au collège pour mission de définir les grandes orientations de l'action du H3C à mener dans les cadres européen et international. La commission :

- assiste le collège dans la définition des grandes orientations de la politique européenne et internationale du H3C ;
- prépare les accords de coopération avec les homologues ;
- assiste le collège en vue de répondre aux consultations organisées par les organismes européens et internationaux.

Membres de la commission :

M. Philippe Christelle (président), Mme Sylvie Perrin, Mme Christine Thin, le représentant du directeur général du Trésor.

• Commission spécialisée en matière de normes

Cette commission examine les projets de normes élaborés par la CNCC. Le collège a également chargé la commission de mener les missions suivantes :

- effectuer un suivi de l'application des normes en lien avec le contrôle qualité ;
- mettre en place une concertation avec la CNCC en matière de doctrine professionnelle ;
- identifier des sujets susceptibles de relever d'une bonne pratique professionnelle.

Ses membres participent au groupe de concertation constitué avec la CNCC en vue de l'homologation de ces projets de norme.

Membres de la commission :

M. Jacques Ethevenin (président), M. Antoine Mercier, Mme Catherine Sabouret, M. Jean-Pierre Zanoto.

• Commission spécialisée en matière de saisines

Cette commission est chargée d'examiner les questions dont le Haut Conseil est saisi ou dont il décide de s'auto saisir. Les questions reçues par le H3C sont présentées à cette commission par le secrétariat général de manière anonyme. La commission valide les solutions préconisées par le secrétariat général.

Membres de la commission :

M. Antoine Mercier (président), M. Bernard Castagnède, le représentant de l'AMF.

• Commission spécialisée en matière de contrôle qualité

Cette commission a pour objet de proposer au collège des orientations de programme en matière de contrôle et de suivre la bonne exécution des contrôles.

Les membres de la commission participent au comité de coordination H3C/CNCC dont l'objet est de :

- s'assurer de la disponibilité des ressources nécessaires à l'exécution de l'ensemble du programme de contrôle ;
- homogénéiser les procédures et méthodes de contrôle ;
- faciliter la communication et l'échange des informations nécessaires au bon fonctionnement des opérations de contrôle et celles nécessaires à la prise de connaissance des cabinets à contrôler.

Membres de la commission :

M. Guy Piolé (président), Mme Sylvie Perrin, Mme Caroline Weber, le représentant de l'AMF.

LE RÈGLEMENT INTÉRIEUR DU H3C – ARRÊTÉ DU 11 JUILLET 2011

En application de l'article R. 821-5 du code de commerce, le règlement intérieur du H3C prévoit les principales dispositions suivantes :

• L'organisation du H3C

Le règlement intérieur prévoit la répartition des compétences entre le collège et le secrétariat général, ainsi que les règles visant à prévenir les conflits d'intérêt. Le fonctionnement des commissions consultatives spécialisées et du comité d'audit y est également prévu.

• L'exercice de ses missions par le H3C

Le règlement intérieur décrit la procédure d'organisation des séances du H3C.

Il clarifie la nature et la forme des réponses apportées par le H3C aux demandes qui lui sont soumises en les classant en trois catégories : avis, décisions et délibérations.

Il décrit le traitement et l'instruction des questions dont le H3C est destinataire.

Enfin, le règlement intérieur rappelle les règles régissant l'organisation des contrôles, telles qu'elles figurent au code de commerce.

• Les relations institutionnelles

Les conditions dans lesquelles le H3C sollicite le concours de la CNCC sont décrites. Le règlement intérieur introduit une possibilité d'échanges directs d'informations avec les compagnies régionales et les autorités françaises de régulation.

Les relations européennes et internationales du H3C y sont également traitées. Il autorise le président à déléguer, de façon ponctuelle, ses pouvoirs de représentation dans ce domaine à un autre membre ou au secrétaire général.

Le règlement intérieur prévoit également les modalités de coopération avec les autorités européennes et étrangères et décrit, notamment, les modalités de traitement des demandes d'information et d'assistance émanant de celles-ci. Il précise enfin les conditions dans lesquelles interviennent les délégations de pouvoir en la matière.

2.2. Le secrétariat général

2.2.1. Les attributions et missions du secrétaire général

Les attributions et missions du secrétaire général sont fixées par le code de commerce. Le secrétaire général est chargé, sous l'autorité du président, de la gestion administrative du H3C, de la préparation et du suivi de ses travaux, ainsi que de toute question qui pourrait lui être confiée. Il dispose de pouvoirs propres en matière de contrôle, notamment quant à leurs réalisations, l'émission de recommandations et la saisine des parquets. Il instruit les situations individuelles, sauf lorsque le H3C est saisi en tant qu'instance d'appel en matière juridictionnelle.

Dans l'exercice de ses missions, il est assisté d'un secrétaire général adjoint auquel il peut déléguer sa signature en toute matière.

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

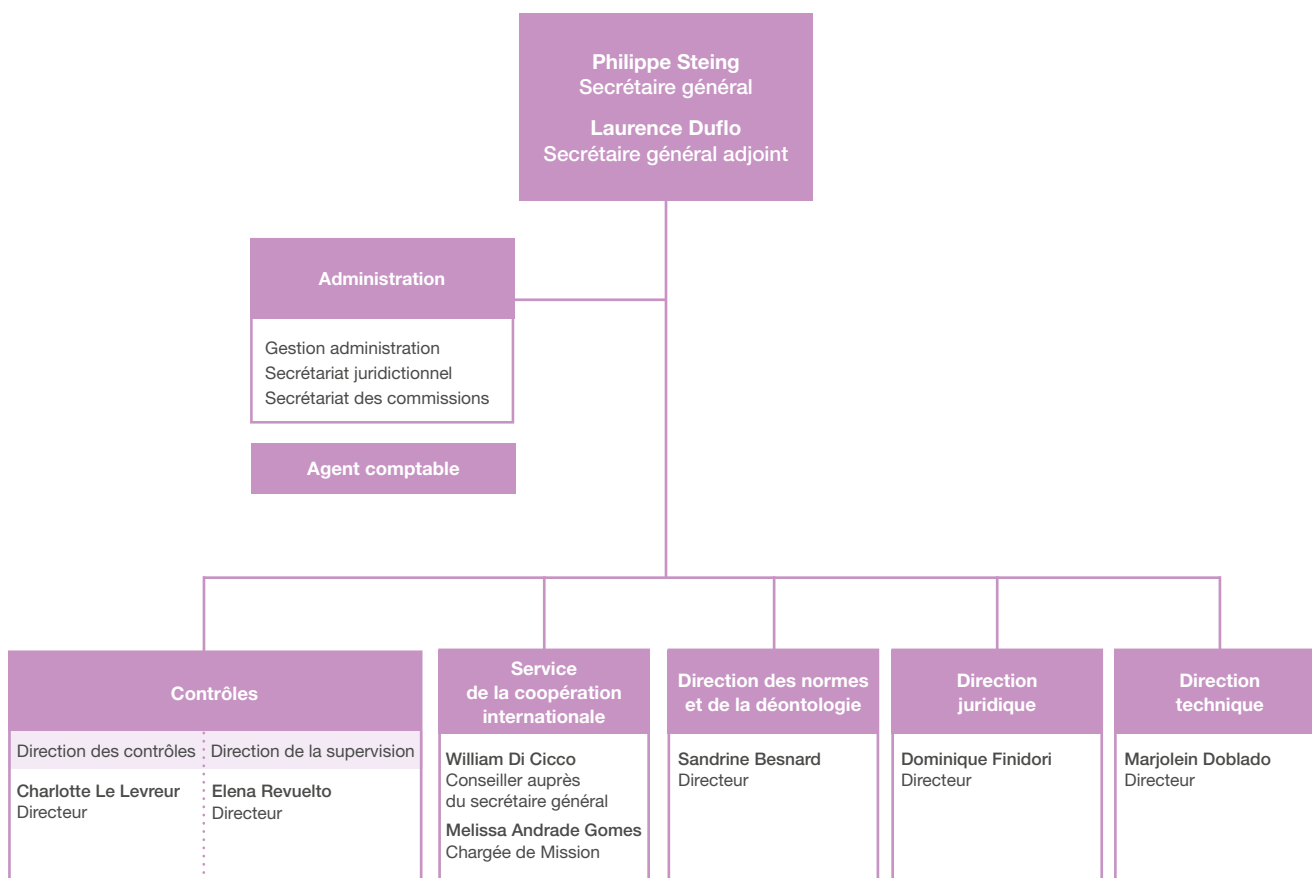


Philippe Steing
Secrétaire général



Laurence Duflo
Secrétaire général adjoint

2.2.2. Les services du secrétariat général

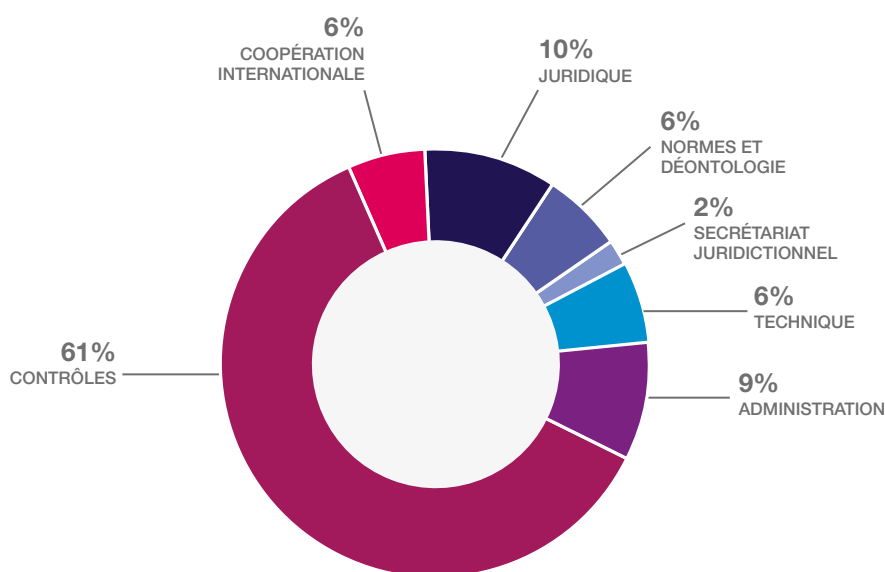


- **La direction des contrôles** réalise les contrôles des cabinets de commissariat aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public.
- **La direction de la supervision des contrôles** prépare les décisions du H3C relatives au cadre et aux orientations des contrôles. Elle supervise les contrôles effectués par les instances professionnelles. Elle revoit les rapports et exploite les résultats de l'ensemble des contrôles et en rend compte au collège. Elle élabore les recommandations adressées aux cabinets concernés à l'issue de la réalisation des contrôles.
- **Le service en charge de la coopération internationale** participe aux travaux de coopération conduits dans le cadre de la coordination européenne et internationale. Il assiste le H3C dans l'établissement des relations avec les homologues étrangers et l'élaboration des accords de coopération.
- **La direction juridique** intervient sur l'ensemble des questions de droit en lien avec le commissariat aux comptes. Elle participe au bon fonctionnement adminis-

tratif du H3C et à l'organisation des séances plénières. Elle contribue aux travaux de la coopération internationale et prépare les accords de coopération avec les homologues étrangers.

- **La direction des normes et de la déontologie** instruit les dossiers et les saisines qui relèvent de son domaine. Elle est consultée sur l'ensemble des questions relatives à la doctrine et aux pratiques professionnelles. Elle contribue aux travaux des instances internationales dans les domaines normatifs et déontologiques auxquels le H3C estime utile de participer.
- **La direction technique** contribue à la coordination des actions et des travaux internes aux services. Elle favorise la promotion des positions techniques du H3C auprès des instances nationales et internationales. Elle intervient sur des dossiers spécifiques que lui attribue le secrétaire général.
- **Le secrétariat de l'activité juridictionnelle** du H3C est assuré par un greffier.
- Le H3C est doté d'un **agent comptable**.

2.2.3. La répartition des effectifs par activités



2.2.4. Les ressources humaines

En 2013, le H3C a poursuivi le renforcement de ses effectifs, en lien principalement avec les contrôles. En 2014, les recrutements viseront à pourvoir trois postes vacants en fin d'année 2013 ; un renfort lié à l'activité internationale du H3C est également prévu.

Le H3C veille, par ailleurs, au maintien et au renforcement des compétences de son personnel et a, comme par le passé, consacré des moyens importants à ce titre en 2013.

	2013	2012
Collège	12	12
Présidente (à temps plein)	1	1
Autres membres du collège	11	11
Agents du secrétariat général*	47,6	41,8
dont contrôleurs	18,8	16,9
Autre	1	1
Agent comptable (en adjonction de services)	1	1

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

LES CONTRÔLEURS DU H3C

Les contrôleurs du H3C sont des professionnels expérimentés présentant un minimum de 10 ans d'expérience professionnelle. La conduite des contrôles périodiques requiert en effet :

- une capacité à exercer son jugement professionnel face à des situations parfois délicates,
- des compétences techniques permettant la validation de positions comptables souvent complexes,

- une envergure personnelle suffisante pour mettre en œuvre les opérations de contrôle dans des conditions relationnelles appropriées.

Le H3C accorde toute son attention à diversifier l'expertise des contrôleurs en recrutant des personnels experts en matière bancaire, en matière d'assurance et en matière de normes IFRS.

2.3. Les moyens budgétaires

2.3.1. Le cadre juridique posé par les articles L. 821-5 et L. 821-6-1 du code de commerce

Depuis 2009, le H3C dispose de l'autonomie financière. Les ressources du H3C sont composées de droits, contributions et cotisations dus par les commissaires aux comptes.

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

2.3.2. Le comité d'audit

Le H3C est doté d'un comité d'audit composé de trois membres du collège. Sa fonction est de préparer, en émettant des avis, les délibérations du collège en matière financière et de veiller à la bonne exécution du budget.

Le comité d'audit émet également des avis relatifs aux projets informatiques, à la prise à bail de locaux et leur aménagement et, plus généralement, à l'attribution des marchés dont le montant atteint ou dépasse 50 k€.

Membres du comité d'audit :

Mme Catherine Sabouret (présidente),
M. Philippe Christelle, le représentant du directeur général du Trésor.

2.3.3. Les comptes 2013 du H3C

En 2013, les produits du H3C se sont élevés à 8 474 k€, dont 5 876 k€ au titre des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes et reversés par la CNCC et 2 470 k€ au titre du financement complémentaire.

Compte tenu de charges à hauteur de 8 940 k€, le H3C a dégagé en 2013 une perte de 466 k€ qui viendra s'imputer sur ses réserves. Avant perte de l'exercice 2013, ces dernières s'élevaient à 10 561 k€. En 2014, les réserves permettront de nouveau au H3C d'équili-

brer son budget. Une réflexion sur le dimensionnement des recettes du H3C en relation avec ses missions est en cours, à la lumière notamment des évolutions le concernant qui pourraient découler du projet de réforme de l'audit.

Une présentation détaillée des comptes 2013 du H3C figure en annexe 1.

2.3.4. Le programme de travail du Haut Conseil

En mai 2013, le H3C a arrêté son programme de travail annuel qui décline le plan stratégique triennal adopté en 2012 (cf. annexe 2)

LE FINANCEMENT DU H3C

En application de l'article L. 821-5 du code de commerce, le financement du H3C est constitué par :

- une contribution annuelle pour chaque commissaire aux comptes : 10 € par personne inscrite,
- un droit fixe sur chaque rapport de certification émis :
 - 1 000 € pour les rapports relatifs aux entités dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé,
 - 500 € pour les rapports relatifs aux entités dont les titres sont offerts au public sur un système multilatéral de négociation autre qu'un marché réglementé,
 - 20 € pour les autres rapports de certification.

Le recouvrement de ces droits et contributions est assuré par la CNCC, qui en détermine les modalités pratiques.

L'article L. 821-6-1 du code de commerce, créé par la loi de finances rectificative pour 2009, instaure, à compter du 1^{er} janvier 2011, une cotisation à la charge de la CNCC, calculée en fonction du montant des honoraires facturés l'année précédente par les commissaires aux comptes au titre du contrôle légal des comptes d'entités d'intérêt public. Le taux de cette cotisation, fixé par décret, peut varier entre 0,65% et 1% de ces honoraires. Il est actuellement fixé à 0,65%.



III. L'EXERCICE DES MISSIONS

1. COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL p. 26

- 1.1. Les relations bilatérales
- 1.2. La coordination européenne
- 1.3. La coopération internationale

2. CONTRIBUER À LA DÉFINITION DES NORMES p. 34

- 2.1. Les normes relatives à la certification des comptes et aux autres interventions prévues par la loi
- 2.2. Les diligences directement liées à la mission

3. VEILLER AU RESPECT DE LA DÉONTOLOGIE ET DE L'INDÉPENDANCE, GUIDER LES PROFESSIONNELS DANS L'APPLICATION DES RÈGLES p. 40

- 3.1. La procédure de traitement des saisines et questions
- 3.2. Les avis de portée générale
- 3.3. Les réponses directes
- 3.4. Les autres traitements
- 3.5. Les saisines et questions en cours de traitement

4. CONTRÔLER p. 50

- 4.1. Le programme de contrôle de l'année 2013
- 4.2. Les résultats
- 4.3. Le suivi des contrôles et des recommandations

5. JUGER EN APPEL p. 64

- 5.1. Les données chiffrées
- 5.2. Les décisions rendues

1. COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL

1.1.

Les relations bilatérales
p. 28

1.2.

La coordination
européenne
p. 29

1.3.

La coopération
internationale
p. 32

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

Au niveau européen, l'European Audit Inspection Group (EAIG), plateforme de coopération des régulateurs d'audit européens, a créé une base de données en vue de collecter et d'échanger les résultats nationaux de contrôle des cabinets d'audit. Dans le prolongement des travaux menés en 2012, le H3C a co-signé plusieurs lettres communes avec ses homologues de l'EAIG en réponse aux consultations organisées par l'IAASB¹ et l'IESBA² sur les modifications envisagées des normes internationales d'audit et d'éthique : rapport d'audit, travaux des auditeurs sur les états financiers, programme de travail et orientations stratégiques proposés par les normalisateurs internationaux.

Par ailleurs, le H3C a conclu des protocoles de coopération avec ses homologues américain, suisse et canadien ayant pour objet l'échange d'informations et la mise en œuvre de contrôles conjoints en France et aux États-Unis pour ce qui concerne l'accord avec son homologue américain. Des contrôles conjoints ont ainsi été menés en France par une équipe composée d'agents du H3C et du PCAOB³, son homologue américain, sous la direction du secrétaire général du H3C.

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

¹ International Audit and Assurance Standards Board.

² International Ethics Standards Board for Accountants.

³ Public Company Accounting Oversight Board (États-Unis).

⁴ International Forum of Independent Audit Regulators.

1.1. Les relations bilatérales

1.1.1. Le cadre juridique de la coopération

La coopération entre les autorités de supervision européennes et celles des pays tiers est prévue par l'article 47 de la directive 2006/43/CE relative aux contrôles des comptes annuels et des comptes consolidés. Cette dernière prévoit en outre, sous certaines conditions, la possibilité pour un État membre d'autoriser la communication aux autorités compétentes d'un pays tiers de documents d'audit ou d'autres documents détenus par les contrôleurs légaux des comptes. Au titre de ces conditions figure la nécessité de conclure un accord entre l'autorité compétente d'un État membre et l'autorité compétente d'un État tiers. En 2013, le H3C a signé trois accords de coopération.

1.1.2. L'accord de coopération avec la Suisse – 18 janvier 2013

Le 18 janvier 2013, le H3C a signé un protocole de coopération avec l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision suisse (ASR).

Cet accord fixe les conditions dans lesquelles l'échange d'informations entre autorités est possible. Par ailleurs, les parties se sont également donné l'objectif d'alléger les formalités d'inscription des contrôleurs légaux relevant de l'autorité de surveillance étrangère.

La mise en œuvre de contrôles transfrontaliers menés par l'une ou l'autre des autorités suisse et française ou conjointement n'est pas prévue par le protocole, qui se fonde sur la confiance mutuelle de chaque autorité dans le système en vigueur chez son homologue (Annexe 3).

1.1.3. L'accord de coopération avec le Canada – 6 juin 2013

Le 6 juin 2013, le H3C a signé un protocole de coopération avec le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC).

La conclusion de ce protocole intervient à la suite de la décision de la Commission européenne du 5 février 2010 et de celle du 19 janvier 2011 qui reconnaît l'équivalence du système de surveillance du Canada.

L'accord entre le H3C et la CRCC a pour objectif d'améliorer la qualité de l'audit, d'aider à renforcer la confiance dans les rapports d'audit et conséquemment celle des investisseurs dans les marchés financiers respectifs, notamment lorsque le contrôle des comptes concerne des entités ayant des activités internationales. Il facilite par ailleurs l'inscription des contrôleurs légaux auprès de l'autorité de surveillance étrangère.

Il permet le partage d'informations et de documents entre autorités, notamment de documents de travail et de rapports de contrôle, dans le respect des conditions fixées par l'accord.

Le protocole ne prévoit pas la mise en œuvre de contrôles, en dehors de leurs pays respectifs, par les autorités canadienne ou française (Annexe 4).

1.1.4. L'accord de coopération avec les États-Unis – 31 janvier 2013

Le 31 janvier 2013, le H3C a signé un protocole d'accord avec son homologue américain, le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

Cet accord permet des échanges d'informations entre les deux autorités dans des conditions strictement encadrées par le protocole. En vue d'atteindre un objectif de reconnaissance mutuelle des systèmes de supervision des deux parties, il prévoit des contrôles conjoints en France et aux États-Unis, pour les cabinets d'audit soumis à la surveillance des deux autorités, dans des conditions également définies par le protocole.

Le protocole s'accompagne d'un accord spécifique qui garantit le respect de la réglementation nationale relative à la protection des données personnelles. Cet accord a fait l'objet d'une autorisation préalable de la Commission nationale informatique et libertés.

Ces accords ont été reconduits par voie d'avenants signés en août 2013. Ces derniers ont prolongé jusqu'au 31 juillet 2016 le protocole de coopération. L'accord sur le transfert des données personnelles a été prolongé pour une durée identique.

La prolongation est intervenue à la suite de la décision de la Commission européenne du 11 juin 2013, qui constate que les États-Unis satisfont aux exigences européennes sur l'accès réciproque aux documents d'audit et qui leur accorde l'adéquation pour une période allant du 1^{er} août 2013 au 31 juillet 2016. Cette décision réaffirme l'objectif de reconnaissance mutuelle des systèmes de supervision.

En 2013, deux cabinets d'audit ont fait l'objet de contrôles conjoints effectués en France. Ces contrôles ont été menés par une équipe composée d'agents du H3C et du PCAOB, sous la direction du secrétaire général du H3C (Annexe 5).

1.1.5. Les échanges avec le Japon

Le Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPA AOB), régulateur japonais et le H3C sont en négociation en vue de conclure un accord de coopération concernant l'échange d'informations. La réalisation de contrôles conjoints ne sera pas prévue dans l'accord. Ce dernier se présenterait sous la forme d'un échange de lettres entre les deux régulateurs et comporterait un volet relatif à la protection des données personnelles.

1.2. La coordination européenne

1.2.1. Les travaux de l'EGAOB

Dans l'attente d'une réforme prochaine de l'organisation de la coopération européenne des régulateurs de l'audit, et notamment de la mise en place du nouvel organe prévu par la réforme, l'EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies) a réuni à plusieurs reprises au cours de l'année 2013, les représentants des autorités de surveillance des États membres.

Groupe d'experts constitué auprès de la Commission européenne, l'EGAOB est chargé d'apporter à cette dernière un soutien technique sur les questions liées au contrôle légal des comptes.

Les travaux de l'EGAOB ont porté sur :

- les projets de réforme de l'audit ;
- l'évaluation des systèmes des pays tiers ;
- les accords de travail avec les autorités de pays tiers et la protection des données personnelles lors de la conclusion de ces accords.

L'EGAOB (EUROPEAN GROUP OF AUDITORS' OVERSIGHT BODIES)

La Commission européenne a créé en décembre 2005 le « Groupe Européen des Organes de Supervision de l'Audit - European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB) ». Ce groupe assure la coordination des systèmes de supervision publique des contrôleurs légaux et des cabinets d'audit dans l'Union européenne. Il apporte un soutien technique à la Commission dans l'élaboration des mesures d'application prévues par la directive 2006/CE/43. Il est composé de représentants de haut niveau des organes chargés, dans les États membres, de la supervision publique des contrôleurs légaux et des cabinets d'audit. Le secrétaire général du H3C représente le H3C au sein de l'EGAOB.

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

Les représentants des régulateurs européens en charge des contrôles ont mis en place en 2011 l'EAIG (European Audit Inspection Group), en vue d'échanger sur les résultats et les expériences en matière de contrôle qualité. Le H3C est membre du comité de pilotage de l'EAIG depuis sa création et a présidé à ce titre l'EAIG de juin à novembre 2013. Au cours de l'année 2013, le groupe s'est réuni à trois reprises en formation plénière, en mars, juin et novembre. L'EAIG a approuvé un texte qui définit ses missions et ses règles de fonctionnement, notamment en matière de confidentialité des informations échangées en son sein. L'année 2013 a également vu la création d'une base de

données, en vue de collecter et d'échanger les résultats nationaux de contrôle des cabinets d'audit. A usage exclusif des régulateurs européens, elle a vocation à couvrir dix des plus grands réseaux d'audit en Europe.

Cette base de données facilitera une approche des contrôles commune en Europe et enrichira les échanges bilatéraux entre l'EAIG et les principaux réseaux d'audit. Elle permettra également de nourrir le dialogue instauré avec les normalisateurs internationaux tels que l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) et l'International Ethics Standards Board (IESBA) sur les évolutions éventuelles des standards d'audit et d'éthique au regard des résultats des contrôles sur la bonne application des standards.

L'EAIG (EUROPEAN AUDIT INSPECTIONS GROUP)

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

EUROPEAN AUDIT INSPECTION GROUP (EAIG)

Représentants des régulateurs européens, responsables des contrôles

STEERING GROUP

5 membres ; Allemagne, France, Norvège, Pays Bas, Royaume-Uni
[Présidence tournante]

30 MEMBRES

Union européenne (27) ;
Espace Économique Européen (2) ;
Association européenne de libre-échange (1)

Allemagne, Autriche, Belgique, Bulgarie, Chypre, Danemark, Espagne, Estonie, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Liechtenstein, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Malte, Norvège, Pays Bas, Portugal, Pologne, République tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Slovaquie, Slovénie, Suède, Suisse

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

Dans le prolongement des travaux réalisés en 2012, les membres de l'EAIG ont poursuivi en 2013 leurs travaux consacrés à l'évolution des normes internationales d'audit. Ces travaux visent à faire valoir le point de vue de régulateurs sur les normes proposées par les organismes internationaux, IAASB et IESBA, en se fondant notamment sur l'expérience et les connaissances acquises par les régulateurs nationaux lors des contrôles menés au sein des cabinets d'audit dans différents pays européens.

Les échanges organisés entre l'EAIG et les normalisateurs, ainsi que les positions communes matérialisées au sein de lettres co-signées par les régulateurs européens favorisent la prise en compte de leurs attentes lors de la révision des normes internationales d'audit.

• Le projet de l'IESBA relatif aux actes illégaux suspectés

Au début de l'année 2013, le H3C a participé avec ses homologues européens à une lettre commune adressée à l'IESBA, afin de faire part de ses observations sur un projet de révision du code d'éthique international des professionnels comptables, qui vise à harmoniser la démarche à suivre par un professionnel confronté à des actes illégaux avérés ou suspectés. Le H3C a notamment souligné l'importance d'une action appropriée des auditeurs, compte tenu de leur mission d'intérêt général et des différences entre les cadres juridiques nationaux.

(Annexe 6, lettre commune des régulateurs européens, 23 janvier 2013).

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

L'IAASB a publié en 2012 une proposition de révision de la norme internationale ISA 720 consacrée aux travaux des auditeurs sur les informations qui accompagnent les états financiers audités. Le H3C a examiné début 2013 les projets de révision de cette norme. Après échanges avec ses homologues sur les propositions présentées, le H3C a finalisé une lettre commune qui a été envoyée le 14 mars 2013 à l'IAASB. Cette lettre présente les recommandations des régulateurs sur le périmètre des informations à vérifier par l'auditeur, les diligences requises et les restitutions attendues.

(Annexe 7, lettre commune des régulateurs européens, 14 mars 2013).

• Le cadre de la qualité de l'audit proposé par l'IAASB

Le H3C a assuré la coordination d'une lettre commune des régulateurs européens en réponse à la publication par l'IAASB d'un projet de cadre de référence en matière de qualité de l'audit. Dans cette lettre, les régulateurs soulignent l'intérêt de développer auprès des différentes parties prenantes une meilleure connaissance des facteurs qui peuvent contribuer à un audit de qualité. Ils s'interrogent toutefois sur le statut envisagé et sur la valeur normative du cadre proposé par l'IAASB à ce titre. Ils appellent l'attention du normalisateur sur les facteurs clés qui contribuent à la qualité des travaux d'audit. Ils soulignent par ailleurs le rôle central que les auditeurs devraient jouer en vue du renforcement de la qualité des audits réalisés.

(Annexe 8, lettre commune des régulateurs européens, 11 juin 2013).

• Les normes internationales consacrées au rapport d'audit

Différents projets consacrés à l'évolution du rapport d'audit ont été présentés par les normalisateurs internationaux depuis le début de la crise financière. L'IAASB avait publié en 2012 des propositions en vue de modifier le contenu du rapport d'audit, sur lesquelles les membres de l'EAIG avaient fait part de leurs commentaires. À la suite de ces travaux préliminaires, un projet de norme révisée a été publié en 2013. Dans le prolongement des commentaires qu'ils avaient émis, le H3C et ses homologues européens ont fait valoir leurs positions communes quant aux propositions formulées par l'IAASB, notamment une demande de précisions sur les éléments importants à mentionner au sein du rapport d'audit concernant les informations relatives aux incertitudes identifiées en matière de continuité d'exploitation, ou sur le respect par l'auditeur de règles d'indépendance. Les régulateurs ont préconisé par ailleurs que l'IAASB s'assure que la future norme ISA puisse s'adapter aux évolutions des textes européens issus de la réforme de l'audit, dès lors qu'ils traitent du contenu obligatoire du rapport d'audit au plan européen.

(Annexe 9, lettre commune des régulateurs européens, 20 novembre 2013).

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

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

(Annexe 10, lettre commune des régulateurs européens, 28 février 2014).

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

Le H3C a également animé pour l'EAIG une réflexion portant sur les propositions de l'IAASB relative à sa stratégie future et les travaux à mener sur la normalisation internationale en matière d'audit. Une position commune des régulateurs européens a été adressée à l'IAASB à l'issue des échanges, afin de faire connaître les thèmes prioritaires identifiés communément par ces autorités, notamment en se fondant sur l'expérience acquise lors des contrôles menés au sein des cabinets d'audit, et sur l'identification des sujets susceptibles d'influer sur la qualité des audits. Les vingt et un régulateurs co-signataires ont rappelé la nécessité de tenir compte des évolutions législatives européennes en cours de définition dans le cadre de la réforme de l'audit, afin d'assurer une adéquation entre les normes d'audit internationales élaborées et les dispositions légales applicables aux auditeurs en Europe.

(Annexe 11, lettre commune des régulateurs européens, 4 avril 2014).

1.3. La coopération internationale

1.3.1. La coopération internationale au sein de l'IFIAR

L'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) regroupe 49 membres. Le H3C participe aux missions de cette organisation internationale, qui consacre son activité aux échanges entre régulateurs sur l'environnement des marchés de l'audit, sur la régulation et sur la supervision de la profession d'auditeur. Le forum contribue ainsi au développement de la coopération et à l'harmonisation de la régulation et constitue une plateforme de dialogue avec les autres régulateurs.

L'IFIAR se réunit désormais annuellement en formation plénière. La présidence, la vice-présidence, les sept membres du comité de consultation et les présidents de l'ensemble des groupes opérationnels de l'IFIAR se réunissent une seconde fois dans le cadre d'une réunion « intermédiaire ». La réunion plénière annuelle a eu lieu du 14 au 17 avril 2013 aux Pays-Bas. Fin octobre 2013, le H3C a organisé la réunion intermédiaire à Paris.

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

Le H3C a contribué en 2013 à la seconde étude internationale sur les résultats des contrôles menés par les membres de l'IFIAR dans différents pays du monde. L'étude met en exergue l'intensité des opérations de contrôle réalisées et les constats communs relevés dans le cadre du contrôle des comptes de sociétés cotées. Elle répond également à une demande d'informations du Financial Stability Board (FSB) relative à l'audit des principales institutions financières. L'étude vise essentiellement les contrôles réalisés au sein des cabinets membres des six plus grands réseaux d'audit au plan international.

L'étude 2013 fait apparaître des faiblesses dans les audits de sociétés cotées sur :

- l'évaluation de la juste valeur ;
- les diligences relatives au contrôle interne ;
- le contrôle des notes aux états financiers.

En outre, les contrôles menés sur l'audit des principales institutions financières ont mis en exergue les faiblesses suivantes :

- l'audit de la dépréciation des prêts ;
- les diligences portant sur le contrôle interne ;
- le contrôle de l'évaluation des titres et participations.

L'étude a été présentée à la presse le 10 avril 2014 par le président de l'IFIAR. Elle a été mise en ligne sur le site du H3C.

1.3.3. Les ateliers sur les contrôles

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

L'IFIAR (INTERNATIONAL FORUM OF INDEPENDANT AUDIT REGULATORS)

L'IFIAR, s'est fixé depuis 2006 plusieurs objectifs :

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

Les travaux sont conduits par 6 groupes spécialisés :

- le dialogue avec les grands réseaux d'audit : GPPC Working Group (GPPC WG) ;
- la coopération internationale : International Cooperation Working Group (ICWG) ;
- les ateliers techniques sur les contrôles : Inspection Workshop Working Group (IWWG) ;
- la coordination des standards : Standards Coordination Working Group (SCWG) ;
- le dialogue avec les investisseurs : Investors Working Group (IWG) ;
- la mise en œuvre et l'application des dispositifs en matière de contrôle légal : Enforcement Working Group.

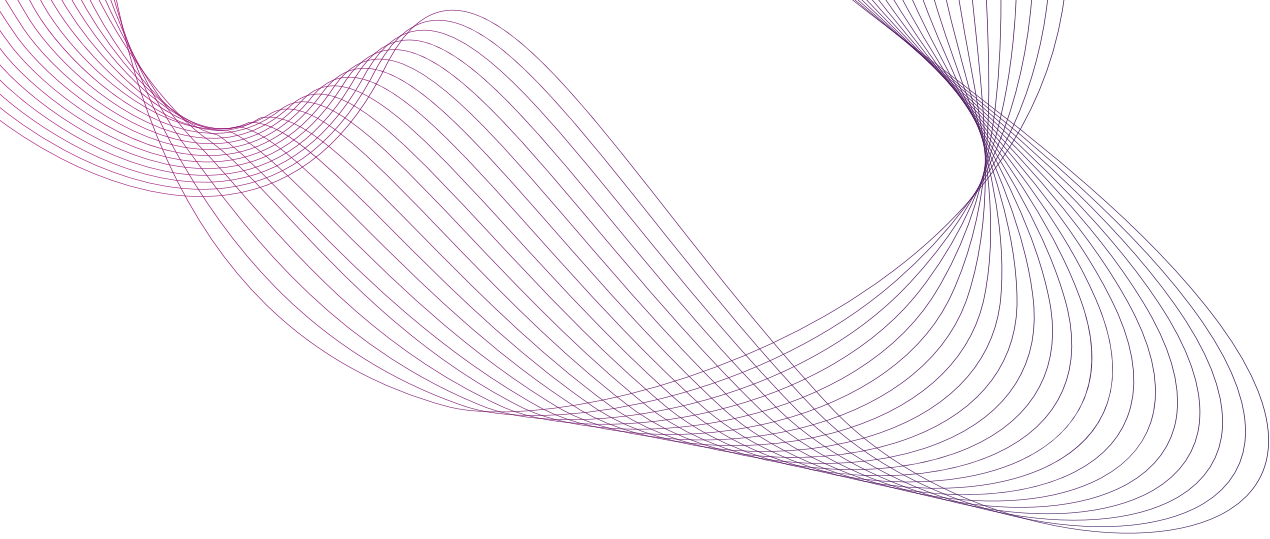
En mars 2013 à Zurich, treize ateliers ont été animés au cours des trois jours de réunion pendant lesquels ont été abordés différents sujets comme la mise en place d'une approche commune des contrôles, les techniques de contrôle, les aspects organisationnels et l'environnement des contrôles.

1.3.4. Les discussions sur les standards internationaux

Le H3C contribue aux échanges entre les membres de l'IFIAR relatifs aux standards internationaux d'audit et d'éthique.

Le groupe de travail dédié à ce thème a principalement abordé les sujets suivants :

- les projets d'évolution du rapport d'audit,
- les travaux de l'auditeur sur les informations qui accompagnent les états financiers (ISA 720),
- les résultats du suivi de la mise en place des normes ISA,
- le projet de référentiel de qualité de l'audit de l'IAASB,
- les évolutions du code d'éthique de l'IESBA.



Le H3C a contribué à la réponse écrite de l'IFIAR sur l'exposé-sondage de l'IAASB concernant les évolutions des normes relatives au rapport d'audit. La position de l'IFIAR a été adressée à l'IAASB le 12 décembre 2013.

Le H3C a été nommé président du groupe IFIAR de coordination des standards pour une durée de quatre ans, à compter du mois d'avril 2014.

1.3.5. Les échanges avec les réseaux

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

En 2013, le groupe de travail dédié de l'IFIAR s'est réuni trois fois. Il a souhaité entendre les responsables mondiaux des réseaux sur les progrès effectués et les actions mises en place en vue de remédier à des déficiences identifiées lors des contrôles menés par les autorités publiques en ce qui concerne :

- l'esprit critique,
- l'audit des comptes consolidés,
- la reconnaissance du chiffre d'affaires,
- la revue du contrôle interne,
- la revue indépendante.

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

Le groupe examine également les systèmes de mesure des déficiences constatées, de façon à pouvoir évaluer les progrès dans le temps.

1.3.6. Les bonnes pratiques en matière de coopération

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

Le groupe, à partir de sa connaissance des différents systèmes et de leurs contraintes juridiques, les analyse en vue d'identifier les bonnes pratiques sur ces sujets. Une réunion dédiée, organisée en octobre 2013 à Paris en marge de la réunion intérimaire de l'IFIAR, a permis de préciser les problèmes levés par la conclusion d'accords d'échange entre régulateurs. Le groupe examine par ailleurs l'opportunité de conclure des accords multilatéraux entre régulateurs membres de l'IFIAR. Le projet vise dans un premier temps à identifier les contraintes juridiques particulières attachées à l'organisation des échanges d'informations au plan mondial.

1.3.7. Les relations avec les investisseurs

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

2.

CONTRIBUER À LA DÉFINITION DES NORMES

2.1.

Les normes relatives à la certification des comptes et aux autres interventions prévues par la loi

p. 37

2.2.

Les diligences directement liées à la mission

p. 38

Le H3C a pour mission d'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes avant leur homologation par le Garde des Sceaux.

En 2013, le H3C a rendu un avis favorable à l'homologation de la norme « prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ».

Cette norme homologuée par arrêté du Garde des Sceaux en date du 27 décembre 2013 autorise le commissaire aux comptes à réaliser des prestations sur des informations sociales et environnementales (informations RSE) et en particulier à effectuer la mission d'organisme tiers indépendant prévue à l'article L. 225-102-1 du code de commerce.

Elle répond au besoin des entreprises de sécuriser leur communication en matière d'information RSE. Son homologation a été facilitée par les réflexions engagées par le H3C au titre du périmètre des prestations entrant dans le cadre des diligences directement liées. Ces réflexions ont conduit à autoriser l'ouverture du champ d'intervention du commissaire aux comptes aux informations RSE.

Le H3C poursuit par ailleurs ses travaux d'adaptation du référentiel normatif français aux normes internationales d'audit. Sont en cours d'élaboration, la norme relative à la certification des comptes d'une entité faisant appel à un prestataire de services (ISA 402) et la norme portant sur le contrôle qualité de la mission d'audit (ISA 220).

Ces travaux s'inscrivent dans la perspective de l'adoption des normes internationales d'audit par la Commission européenne telle que prévue par la récente directive européenne.

LE PROCESSUS D'ÉLABORATION DES NORMES

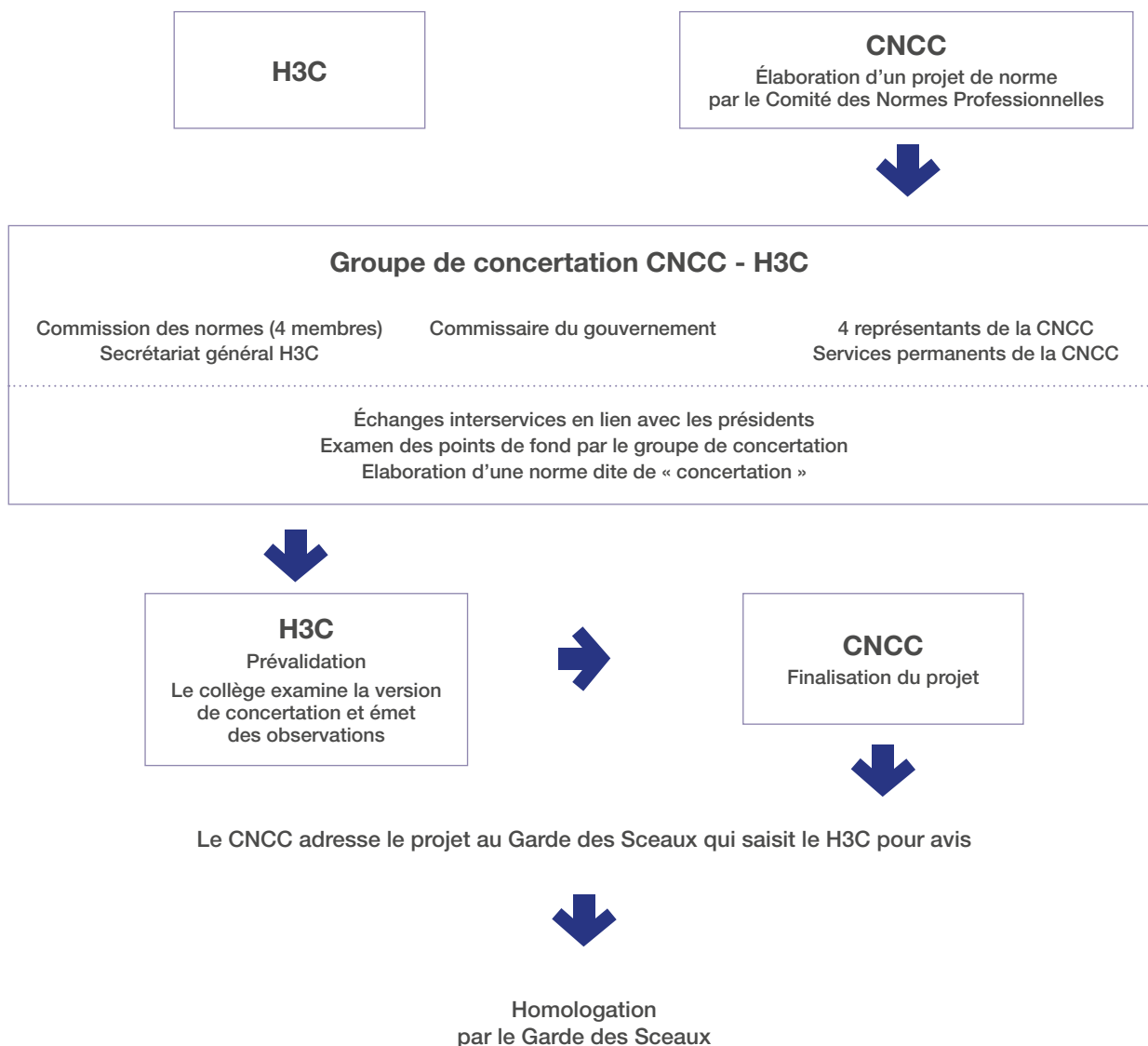
Les normes d'audit sont élaborées en tenant compte :

- du droit national,
- des principes définis par les normes internationales d'audit (ISA),
- des réflexions menées au sein des institutions internationales,
- des constats issus des pratiques.

La mission du H3C



Le processus de concertation mis en place pour l'élaboration des normes



2.1.

Les normes relatives à la certification des comptes et aux autres interventions prévues par la loi

2.1.1. La certification des comptes d'une entité faisant appel à un prestataire de services

Certaines entités, dites entités « utilisatrices », externalisent une partie de leurs activités ou de leurs fonctions internes en ayant recours à des prestataires spécialistes du domaine d'activité qui leur est confié. Lorsque l'entité appartient à un groupe, l'externalisation vise généralement à centraliser certaines activités au sein de filiales spécialisées aux fins de rationalisation des coûts. Ces filiales, prestataires internes des autres sociétés du groupe, sont qualifiées de centres de services partagés (CSP).

Lorsque l'externalisation touche au processus d'élaboration de l'information financière, le commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice peut rencontrer des difficultés dans la conduite de sa mission, les informations nécessaires à la certification des comptes étant parfois détenues par le prestataire.

La norme internationale ISA 402 « *audit considerations relating to an entity using a service organization* » définit la démarche que doit suivre l'auditeur de l'entité utilisatrice dans une telle situation et prévoit qu'il recueille les éléments requis directement auprès du prestataire ou de l'auditeur de celui-ci.

La norme internationale ISAE 3402 « *assurance reports on controls at a service organization* » définit quant à elle les travaux que met en œuvre l'auditeur du prestataire pour répondre aux besoins de l'auditeur de l'entité utilisatrice.

L'adaptation de ces deux normes soulève des questions au regard du droit français, en particulier en matière de droit d'investigation et de secret professionnel auquel le commissaire aux comptes est soumis.

Saisie de ces questions, la Chancellerie a apporté des éléments de réponse permettant au groupe de concertation de poursuivre ses travaux en envisageant que les dispositions des normes internationales puissent être reprises.

LE PROJET DE NORME RELATIVE À LA CERTIFICATION DES COMPTES D'UNE ENTITÉ FAISANT APPEL À UN PRESTATAIRE DE SERVICES (ADAPTATION DE L'ISA 402)

- Objet de la norme : définir les travaux spécifiques à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes dans le cas particulier d'une entité qui externalise certaines fonctions relatives au processus d'élaboration de l'information financière.
- Nature et étendue des travaux : elles sont fonction de la nature et de l'étendue des prestations fournies par le prestataire et de leur pertinence au regard de la certification des comptes.
- Obtention des éléments intéressant la certification des comptes.

Le commissaire aux comptes recueille les éléments auprès de l'entité dont il certifie les comptes.

Si l'entité ne peut pas les lui fournir, le commissaire aux comptes met en œuvre une ou plusieurs des procédures suivantes :

- Il demande au prestataire de les lui fournir ;
- Il se rend chez le prestataire pour réaliser des contrôles ;
- Il demande à l'auditeur du prestataire de réaliser certains travaux.

2.1.2. La finalisation du processus d'adaptation des normes internationales d'audit au référentiel français

• La norme relative au contrôle qualité de la mission d'audit

Avant la publication du rapport sur les comptes, l'examen de contrôle qualité de la mission permet d'assurer que les conclusions des travaux sont raisonnablement émises.

C'est dans cet esprit que la norme internationale ISA 220 « *quality control for an audit of financial statements* » prévoit que le commissaire aux comptes veille à ce que les exigences légales et réglementaires soient respectées et s'assure au mieux de la prévention des risques et de la bonne exécution de la mission. Elle prévoit également qu'un réviseur indépendant puisse, dans certaines situations, effectuer une revue des travaux menés.

Le groupe de concertation avait engagé des travaux d'adaptation de cette norme mais les a suspendus dans l'attente des réflexions engagées au niveau européen sur le sujet.

Les textes adoptés par le Conseil de l'Union européenne le 14 avril 2014 et en particulier l'article 8 du règlement clarifient le dispositif et permettent ainsi au H3C et à la CNCC de reprendre leurs travaux.

• Le comparatif normes d'exercice professionnel - normes internationales d'audit

L'article L. 821-13 du code de commerce dispose que « *les commissaires aux comptes exercent leur mission conformément aux normes internationales d'audit adoptées par la Commission européenne dans les conditions définies par la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. En l'absence de norme internationale d'audit adoptée par la Commission, ils se conforment aux normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et homologuées par le Garde des Sceaux, ministre de la Justice, après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes...* ».

La récente directive européenne confirme ce principe et justifie que la démarche retenue depuis 2005 soit poursuivie.

Dans la perspective d'adoption des normes internationales d'audit par la Commission européenne, les normes d'exercice professionnel homologuées par le Garde des Sceaux sont élaborées à partir des normes internationales d'audit (ISA), en veillant au respect des textes légaux et réglementaires français.

Depuis l'adaptation des premières normes, le référentiel international a évolué, notamment dans le cadre du projet « *Clarity* » mené par l'IAASB qui a conduit à la révision et la clarification des normes internationales.

En outre, certaines dispositions touchant au domaine normatif ont été instaurées par les textes européens adoptés le 14 avril 2014.

Dans ce contexte, le H3C a estimé opportun qu'un comparatif entre le référentiel normatif français et le référentiel international soit réalisé.

En sus de permettre l'identification des ajustements du référentiel normatif français qu'il pourrait être opportun d'envisager, cet état des lieux sera également utile aux travaux qui seront menés au niveau européen en vue de l'adoption des normes internationales.

2.2. Les diligences directement liées à la mission

2.2.1. Le périmètre des diligences directement liées à la mission

Le dispositif français prévoit qu'en dehors de la mission de certification des comptes et des autres missions que le législateur lui a expressément confiées, il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à l'entité contrôlée et aux entités qu'elle contrôle ou qui sont contrôlées par elle, des prestations autres que celles directement liées à sa mission et qui sont encadrées par une norme (dite norme « *DDL* »).

Au vu des obligations nouvelles posées aux entreprises en matière de publication et de contrôle d'informations touchant à la « *responsabilité sociétale et environnementale* » (dite « *RSE* »), le H3C et la Compagnie nationale ont envisagé l'intervention du commissaire aux comptes dans ce domaine.

Ces travaux se sont inscrits dans le cadre d'une réflexion menée par le H3C sur le périmètre de l'intervention du commissaire aux comptes et en particulier sur la notion de « *directement lié à la mission* » (voir partie 3.5.1). Cette réflexion avait pour objet d'identifier les critères d'interprétation de cette notion et d'évaluer le dispositif actuel compte tenu du nouvel environnement réglementaire de l'audit et de la réforme européenne à venir.

Les premiers résultats de cette réflexion ont été utilisés dans un premier temps pour contribuer à l'examen d'un projet de norme relative à l'intervention des auditeurs sur les informations sociales et environnementales.

2.2.2. Les prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre des DDL

Le dispositif dit « *Grenelle II* » prévoit que les sociétés cotées et d'autres sociétés dépassant certains seuils ont l'obligation de faire figurer dans leur rapport de gestion des informations dites « *RSE* »¹.

Ces sociétés doivent également faire vérifier ces informations par un organisme tiers indépendant tenu de conduire sa mission dans le respect des modalités définies par l'arrêté du 13 mai 2013 qui est venu compléter le dispositif.

Le 27 décembre 2013, à l'issue de travaux menés entre le H3C et la CNCC, en lien avec les représentants des entreprises, le Garde des Sceaux a homologué une norme permettant au commissaire aux comptes d'une entité de mener la mission d'organisme tiers indépendant. Elle lui permet également de réaliser à la demande de l'entité audité d'autres travaux sur les informations « *RSE* » produites par elle en vue de délivrer des attestations, de réaliser des consultations et d'effectuer des constats.

Le H3C a émis un avis favorable à l'homologation de cette norme qui encadre l'intervention du commissaire aux comptes et rappelle sa finalité qui est de contribuer à la sécurisation et à la fiabilisation des données sociales et environnementales (Annexe 12).

¹ L'article R. 225-105-1 du code de commerce prévoit une liste d'informations que toutes les sociétés visées par le dispositif doivent publier et une liste complémentaire applicable aux seules sociétés cotées.

LA NORME RSE

Objet de la norme

« Définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut réaliser la prestation demandée, les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire et la forme du document relatant le résultat de ses travaux ».

Informations RSE

Les informations visées par la norme sont celles qui entrent dans le champ des informations visées à l'article R. 225-105-1 du code de commerce.

Organisme Tiers Indépendant (OTI)

Le commissaire aux comptes peut effectuer la mission de l'OTI s'il est accrédité par le Comité français d'accréditation (COFRAC).

Les travaux à mettre en œuvre sont définis aux articles A. 225-2 à A. 225-4 du code de commerce.

Le rapport émis à l'issue des travaux, comporte, en application de l'article R. 225-105-2 du code de commerce :

- une attestation au sens de l'article A. 225-2 du code de commerce et délivrée selon les modalités prévues audit article ;
- un avis motivé délivré selon les modalités de l'article A. 225-3 du code de commerce ;
- les diligences mises en œuvre présentées selon les modalités de l'article A. 225-4 du code de commerce.

Autres travaux portant sur des informations RSE

La norme autorise le commissaire aux comptes à réaliser des prestations dans le domaine de la RSE autres que la mission légale d'OTI.

Ces prestations peuvent consister à réaliser des travaux :

- correspondant à ceux requis au titre de la mission d'OTI pour une entité qui souhaiterait se placer volontairement dans le dispositif Grenelle 2 ;
- allant au-delà de ceux mis en œuvre dans le cadre de la mission OTI (diligences plus approfondies sur tout ou partie des informations RSE qui sont contrôlées par l'OTI).

Ces travaux peuvent conduire le commissaire aux comptes à :

- délivrer des attestations ;
- réaliser des consultations ;
- effectuer des constats.

Ils doivent être menés dans le respect combiné des dispositions de la norme DDL RSE et des normes DDL :

- attestations ;
- consultations ;
- consultations portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- constats.

Co-commissariat aux comptes

La prestation peut être demandée à un seul des commissaires aux comptes. Celui-ci en informe l'autre commissaire aux comptes, partage les conclusions de ses travaux au regard des éventuelles incidences sur la mission de contrôle légal, lui communique une copie de son rapport.

Lettre de mission

Le commissaire aux comptes établit une lettre de mission spécifique.

3.

VEILLER AU RESPECT DE LA DÉONTOLOGIE ET DE L'INDÉPENDANCE

GUIDER LES PROFESSIONNELS DANS L'APPLICATION DES RÈGLES

3.1.

La procédure
de traitement
des saisines
et questions
p. 42

3.2.

Les avis
de portée
générale
p. 44

3.3.

Les réponses
directes
p. 45

3.4.

Les autres
traitements
p. 46

3.5.

Les saisines
et questions
en cours
p. 48

Le H3C rend des avis déontologiques sur saisine de requérants ou sur autosaisine. Il rend des avis de portée générale sur des questions de principe. Lorsque la question posée porte sur une situation qui n'appelle pas une position de portée générale, le H3C adresse une réponse directement au requérant.

Au cours de l'année 2013, le H3C a rendu des avis sur des questions relatives à la réalisation du contrôle qualité interne d'un cabinet et à la mise en œuvre de la revue indépendante. Début 2014, il s'est également prononcé sur des questions relatives à l'exercice du contrôle légal des comptes dans le secteur coopératif agricole.

Le H3C identifie et promeut également les bonnes pratiques professionnelles pour guider les professionnels dans l'application des règles. Il fait en outre paraître des communiqués lorsqu'il estime nécessaire qu'un sujet touchant au contrôle légal soit porté à l'attention des professionnels ou des autres parties intéressées.

En décembre 2013, le H3C a publié des communiqués, d'une part au titre de la mission d'évaluation des banques par la Banque Centrale Européenne, et d'autre part sur l'application de la bonne pratique professionnelle relative à la rotation des associés.

Enfin, le H3C a poursuivi ses travaux sur des sujets structurants pour la profession tels que le périmètre des diligences directement liées et l'appartenance à un réseau.

3.1.

La procédure de traitement des saisines et questions

3.1.1. Saisir le H3C

Afin de répondre au mieux aux attentes des parties prenantes, le H3C a mis à la disposition des requérants un formulaire de saisine sur son site internet.

Ce formulaire facilite la description des faits et du contexte de leur survenue et permet de renseigner les informations utiles à l'instruction des questions.

Il est accompagné de deux documents :

- un document présentant les personnes habilitées à saisir le H3C et le processus d'instruction des questions,
- un tableau présentant les informations utiles à l'instruction de leur saisine.

Ces documents sont disponibles sur le site internet du H3C : http://www.h3c.org/fiches/formulaire_saisine_H3C_2013.htm et sont en annexe 13 du présent rapport.

SAISIR LE H3C

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

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

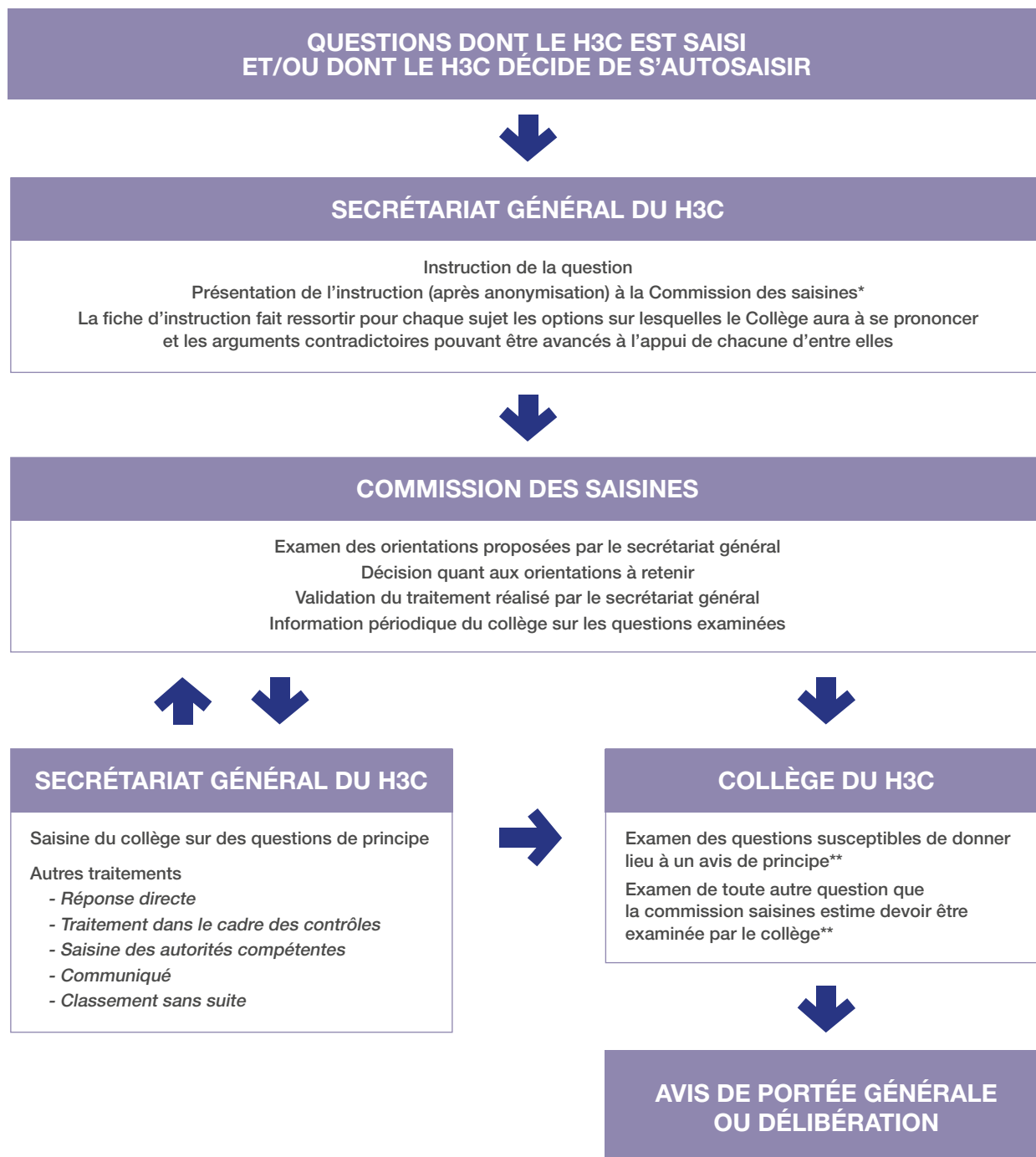
Le Haut Conseil peut également se saisir d'office des mêmes questions.

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

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

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

3.1.2. Le traitement des saisines et questions



* sous réserve des cas particuliers de présentation directe au collège

** mises à l'ordre du jour par la Présidente

3.1.3. Les saisines et questions traitées en 2013

	2013	2012
Avis de portée générale	3	6
Communiqués du H3C	2	0
Réponses directes au requérant	37	35
Traitement dans le cadre des contrôles	6	3
Saisine des autorités compétentes	3	0
Total	51	44

3.2. Les avis de portée générale

Objet de la saisine	Auteur de la saisine	N° avis
Recours à un commissaire aux comptes externe pour réaliser le contrôle qualité interne du cabinet		
A - Une structure d'exercice professionnel détentrice de mandats de commissariat aux comptes peut-elle recourir, pour la mise en œuvre de son dispositif de contrôle de qualité interne, à un commissaire aux comptes externe à la structure ?	Autosaisine	Avis 2013-03 Annexe 14
Recours à un réviseur indépendant « externe »		
B - Un associé signataire soumis à l'obligation de rotation dans le cadre d'un mandat, peut-il réaliser la revue indépendante sur ce mandat pendant le délai de viduité de deux ans ?	Autosaisine	Avis 2014-02 Annexe 15
Contrôle des comptes des coopératives agricoles		
C - Questions relatives à l'exercice du contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision	Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC)	Avis 2014-03 Annexe 16

A. Recours à un commissaire aux comptes externe à la structure d'exercice professionnel dans le cadre du contrôle de qualité interne (avis 2013-03)

Le H3C a rendu un avis sur la possibilité pour une structure d'exercice professionnel détentrice de mandats de commissariat aux comptes de recourir, pour la mise en œuvre de son dispositif de contrôle de qualité interne, à un commissaire aux comptes externe à cette structure, assisté, le cas échéant, de ses collaborateurs, non commissaires aux comptes.

La question posée était celle de savoir si les règles relatives au secret professionnel n'interdisaient pas un tel recours. Le H3C a estimé qu'un tel recours était possible. Il a posé certaines conditions à sa mise en œuvre :

- la relation contractuelle entre la structure d'exercice professionnel et le commissaire aux comptes externe auquel elle recourt doit être formalisée ;
- les entités contrôlées par la structure d'exercice professionnel doivent être informées ;
- l'intervention des collaborateurs doit être supervisée par un commissaire aux comptes.

En posant ces conditions, le H3C rappelle, en particulier, que le commissaire aux comptes qui se fait assister de collaborateurs conserve la responsabilité de l'intervention. Il souligne également l'obligation de transparence vis-à-vis des entités auditées.

B. Possibilité pour un associé signataire soumis à l'obligation de rotation dans le cadre d'un mandat, de réaliser la revue indépendante sur ce mandat pendant le délai de viduité de deux ans (avis 2014-02)

Le H3C s'est saisi d'une pratique, constatée à l'occasion des contrôles périodiques, selon laquelle un commissaire aux comptes soumis à l'obligation de rotation au titre d'un mandat, avait réalisé, pendant le délai de viduité de deux ans, une revue indépendante sur ce mandat.

La réponse apportée à une telle pratique dépendait de la qualification qui pouvait être retenue quant à l'exercice d'une mission de revue indépendante.

Le H3C a examiné cette pratique au regard des dispositions :

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

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

C. Questions relatives à l'exercice du contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision agricole (avis 2014-03)

Les spécificités du secteur coopératif agricole ont conduit le législateur à prévoir la possibilité pour certaines coopératives de confier le contrôle légal de leurs comptes aux fédérations agréées pour la révision agricole¹.

La mission de certification des comptes est alors réalisée, au sein et pour le compte de la fédération, par un commissaire aux comptes, personne physique². Par dérogation aux dispositions de l'article L. 822-10 du code de commerce, ce commissaire aux comptes peut être salarié de la fédération de révision, mais ne peut alors pas exercer à titre libéral. Il peut, en revanche, être habilité, en tant que réviseur agréé, à exercer les missions de révision prévues à l'article L. 527-1 du code rural.

À l'appui de situations pratiques, la CNCC a saisi le H3C de questions relatives au bon exercice du commissariat aux comptes dans le secteur coopératif agricole.

Dans son avis, le H3C a rappelé que les dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce étaient applicables aux commissaires aux comptes des entités du secteur coopératif agricole. Il a également rappelé que les spécificités de certaines situations de ce secteur devaient appeler à une vigilance particulière des professionnels en termes d'indépendance et d'impartialité. Il a par ailleurs rendu un avis sur les points qui suivent :

- l'identité du détenteur du mandat de commissariat aux comptes ;

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

3.3. Les réponses directes

Les questions ayant donné lieu à une réponse directe du H3C ont été instruites par le secrétariat général qui les a présentées de manière anonymisée à la commission des saisines en vue de leur examen.

Les questions posées ont principalement porté sur les thèmes qui suivent :

- **Autorévision**
 - Pendant le mandat : réalisation, par les membres du réseau d'une prestation relative à des données de l'entité contrôlée, de sa société mère et de certaines de ses filiales.
 - Avant l'acceptation de la mission : réalisation, par le commissaire aux comptes pressenti, de prestations pour le compte de l'entité qui envisage de le nommer.
- **Nomination, cessation des fonctions**
 - Démission du commissaire aux comptes pour devenir l'expert-comptable de l'entité auditée.
 - Démission du commissaire aux comptes motivée par le changement de l'auditeur du groupe.
- **Co-commissariat**
 - Répartition inégale des travaux justifiée par l'organisation du groupe contrôlé.
- **Activité commerciale**
 - Possibilité pour un commissaire aux comptes d'être désigné administrateur provisoire d'une entité soumise au contrôle de l'ACPR.
- **Succession de missions**
 - Possibilité pour un commissaire aux comptes d'être désigné commissaire aux comptes de la même entité.

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

² Article L. 527-1-1 du code rural.

3.4. Les autres traitements

3.4.1. Les communiqués

Objet du communiqué	Date du communiqué
Évaluation des banques par la Banque Centrale Européenne (BCE)	
A - Les commissaires aux comptes peuvent-ils intervenir dans le cadre de l'évaluation des banques par la BCE ?	2 décembre 2013 Annexe 17
Bonne pratique professionnelle relative à la rotation	
B - Suspension de la recommandation de la bonne pratique professionnelle rotation relative au « décompte de la période de six exercices » en cas d'admission des titres à la cotation sur un marché réglementé	13 décembre 2013 Annexe 18

A. Communiqué du H3C sur l'évaluation des banques par la Banque Centrale Européenne (BCE)

Les États membres de la zone euro ont confié à la Banque centrale européenne (BCE), la surveillance du système bancaire européen.

Préalablement à la mise en place de ce nouveau système de supervision, la BCE a décidé de mener une évaluation des actifs des banques européennes importantes d'ici fin 2014. En France, cette évaluation est effectuée par l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) avec l'appui de « tierces parties indépendantes ». Certains établissements peuvent contribuer à cette évaluation en s'appuyant sur des ressources internes, d'autres doivent recourir à des intervenants externes. Les commissaires aux comptes étant susceptibles d'intervenir dans ce contexte, le H3C a invité les professionnels à la plus grande vigilance concernant :

- l'exercice du jugement professionnel dans l'appréciation des informations produites par les entités ;
- le respect des normes d'exercice professionnel relatives aux diligences directement liées à la mission les autorisant à effectuer des missions autres que celle de certification des comptes, et ce afin d'éviter les situations interdites ;

- l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes à l'issue d'une intervention dans le cadre de l'évaluation des banques.

Le H3C a précisé par ailleurs que la documentation de l'analyse de la situation par les commissaires aux comptes sera appréciée dans le cadre des contrôles périodiques auxquels ils sont soumis.

B. Communiqué du H3C sur la bonne pratique professionnelle relative à la rotation

À l'issue de plusieurs années d'application de la bonne pratique professionnelle relative à la rotation, il est apparu que la mise en œuvre de la disposition relative à la rotation du commissaire aux comptes en cas d'admission des titres à la cotation sur un marché réglementé, en cours de mandat, était susceptible, dans certains cas, de faire obstacle à cette admission. La perspective de ce changement obligatoire du commissaire aux comptes dans un bref délai pouvait être contraignante pour certaines entités voulant se faire coter.

Le H3C a pris en compte ces difficultés et cette observation et a estimé opportun, dans l'attente des textes issus de la réforme européenne de l'audit, de suspendre l'application de cette disposition.

3.4.2. La saisine des autorités compétentes

A. Loi sur le contrôle des comptes des comités d'entreprise et des syndicats

En 2011, compte tenu des difficultés d'interprétation des textes relatifs aux diligences du commissaire aux comptes dans les comités d'entreprise, le H3C avait publié une délibération par laquelle il faisait savoir qu'il estimait nécessaire de poursuivre la réflexion de clarification des textes en lien avec les pouvoirs publics.

En décembre 2013, un projet de texte intéressant les comités d'entreprise a été soumis au H3C par la Direction des affaires civiles et du Sceau. L'examen de ce texte l'a conduit à émettre un certain nombre d'observations.

Le 6 mars 2014, la loi relative à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie sociale a été publiée au journal officiel. Elle traite, dans son titre III, de la transparence des comptes des comités d'entreprise.

Sont donc désormais précisées les obligations comptables et de contrôle des comptes des comités d'entreprise, étant précisé que des dispositions réglementaires doivent finaliser le dispositif.

LOI RELATIVE À LA FORMATION PROFESSIONNELLE, À L'EMPLOI ET À LA DÉMOCRATIE SOCIALE (JO DU 6 MARS 2014)

Outre les obligations d'établissement, d'arrêté et d'approbation des comptes, la loi prévoit, sous condition de seuils, que le comité d'entreprise nomme un commissaire aux comptes.

Ce commissaire aux comptes doit être distinct de celui qui certifie les comptes de l'entité.

Le comité d'entreprise qui établit des comptes consolidés, est tenu de désigner deux commissaires aux comptes.

Au-delà de la mission de contrôle légal des comptes, le commissaire aux comptes est tenu de veiller à la continuité

d'exploitation et il a un devoir d'alerte. Le texte prévoit qu'il mette en œuvre une procédure d'alerte lorsqu'il relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation du comité d'entreprise.

La loi prévoit en outre une application du dispositif aux comités centraux d'entreprise dans des conditions fixées par décret.

B. Rotation des associés et identité des signataires des rapports sur les comptes

À l'occasion des contrôles, le H3C a relevé l'existence d'une pratique de place qui vise à dégager des critères d'identification des associés signataires des rapports sur les comptes. Cette pratique vise notamment à assurer la bonne application du dispositif sur la rotation des associés, en particulier :

- les dispositions de l'article L. 822-14 du code de commerce qui dispose que les associés concernés par la rotation sont notamment, dans les sociétés de commissaires aux comptes, le ou les associés qui signent les rapports de certification ;
- et la recommandation de la bonne pratique dédiée qui prévoit que « la rotation des signataires [devrait faire] l'objet d'une procédure écrite dans chaque structure d'exercice professionnel concernée ».

Au regard de l'article R. 822-94 du code de commerce qui dispose que « *Tout rapport ou tout document émanant d'une société de commissaires aux comptes dans l'exercice de sa mission légale comporte, indépendamment de la signature sociale, la signature de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants cette société qui ont participé à l'établissement de ce rapport ou de ce document.* », la pratique de place conduit à confier la signature des rapports à l'associé démissionnaire et qui engage sa responsabilité.

Au vu de cette position, le H3C a recommandé à la CNCC d'élaborer une doctrine à destination de l'ensemble des professionnels.

3.5.

Les saisines et questions en cours de traitement

3.5.1. Le périmètre des diligences directement liées à la mission

La loi de sécurité financière a instauré une règle interdisant au commissaire aux comptes de l'entité et aux membres de son réseau de fournir des prestations autres que celles directement liées à sa mission.

Le dispositif des diligences directement liées (« DDL ») vise à assouplir le principe de séparation strict de l'audit légal et du conseil tout en sécurisant la réalisation des prestations par le commissaire aux comptes en prévoyant notamment qu'une norme homologuée par le Garde des Sceaux en définisse les contours.

Depuis la loi de sécurité financière, l'évolution de l'environnement légal, réglementaire et économique fait naître de nouvelles obligations pour les entreprises et un besoin ac-

cru de sécurisation des informations qu'elles produisent et publient. Ces évolutions les conduisent à solliciter de plus en plus leurs commissaires aux comptes ou les membres de leur réseau pour la réalisation de nouvelles missions. Le H3C a entendu les parties prenantes : représentants d'entreprises cotées, instances représentatives des entreprises, Compagnie nationale et syndicats professionnels, représentants de l'ACPR.

De ces auditions sont ressorties des idées qui se sont majoritairement imposées, en particulier :

- les prestations directement liées sont susceptibles de servir l'intérêt général, l'intérêt des entreprises et l'intérêt de la profession ;
- la mise en œuvre des prestations directement liées comporte, par nature, des risques en termes d'indépendance du commissaire aux comptes, de qualité de la prestation, voire d'inflation des honoraires ;
- il apparaît possible de remédier à ces risques, d'une part en mettant sous surveillance les prestations non audit, d'autre part en mettant en place des mesures visant à protéger la liberté de choix de l'entreprise.

À partir de ces réflexions, le H3C appréciera le nouveau dispositif issu des textes européens et l'opportunité d'envisager une évolution du dispositif français.

3.5.2. L'appartenance à un réseau

Lorsqu'il appartient à un réseau, le commissaire aux comptes est soumis à des dispositions spécifiques visant à préserver son indépendance.

Le code de commerce dispose que les réseaux regroupent des entités ayant un intérêt économique commun. L'article 22 du code de déontologie fournit des indices d'appartenance à un réseau.

En cas de doute, le commissaire aux comptes saisit pour avis le H3C.

À l'occasion de l'instruction de questions dont il a été saisi, le H3C a estimé opportun d'apporter une analyse de la lecture qu'il convient de faire de l'article 22.

Il a mené sa réflexion en appréciant des situations pratiques et au vu de travaux que la Compagnie nationale a conduits et qu'elle lui a exposés.

Le H3C a élaboré un document qui précise la notion d'intérêt économique commun entre membres, qu'il estime être au cœur de la notion de réseau. Il propose également l'identification d'éléments utiles à l'analyse de la présence ou non des indices susceptibles de servir cet intérêt économique commun.

Le H3C finalisera ses travaux à l'issue de derniers échanges avec la CNCC

3.5.3. Les autres questions et saisines en cours de traitement

Les autres questions et saisines en cours de traitement portent notamment sur les sujets suivants :

- recours à des collaborateurs externes étrangers ;
- répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes ;
- démission du commissaire aux comptes ;
- suppléance ;
- dépendance financière ;
- valeur juridique des textes du H3C ;
- compatibilité du code des marchés publics avec le titre 2 du livre VIII du code de commerce concernant le recours à la sous-traitance ;
- conditions de levée du secret professionnel dans le cadre du futur régime Solvabilité II ;
- notion d'activité commerciale au sens de l'article L. 822-10 du code de commerce.

ARTICLE 22 DU CODE DE DÉONTOLOGIE : APPARTENANCE À UN RÉSEAU

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

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

Constituent des indices de son appartenance à un tel réseau :

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

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

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

4. CONTRÔLER

4.1.

Le programme
de contrôle
de l'année 2013
p. 56

4.2.

Les résultats
p. 57

4.3.

Le suivi
des contrôles et
des recommandations
p. 62

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

Les contrôles constituent un élément clef du système de supervision publique des commissaires aux comptes et des cabinets. La surveillance des cabinets d'audit est l'un des thèmes majeurs de coopération entre les régulateurs, notamment au sein des coordinations internationales et européennes. À ce titre leurs résultats ont vocation à être partagés avec les homologues étrangers du H3C. Ils doivent être également mis en regard avec ceux présentés dans l'enquête annuelle publiée par l'IFIAR à partir de la compilation des résultats des contrôles réalisés par ses membres sur les six plus grands réseaux d'audit mondiaux dans les juridictions des membres de l'IFIAR.

RÉSULTATS DES CONTRÔLES 2013

Cabinets EIP

Les cabinets EIP ont en général progressé dans l'application des recommandations qui leur avaient été adressées par le secrétaire général du H3C.


Il a également été relevé à l'issue des contrôles que si les cabinets EIP appliquaient les recommandations du H3C sur les mandats précédemment contrôlés, celles-ci ne faisaient pas l'objet d'une application systématique sur l'ensemble des mandats détenus par eux. Ceci explique la détection d'un nombre de mandats équivalent à celui de l'année dernière pour lesquels les diligences des commissaires aux comptes sont insuffisantes.

- Les cinq plus grands cabinets français membres de grands réseaux internationaux ont apporté des améliorations à leur système de contrôles internes de qualité et aux outils méthodologiques guidant la démarche d'audit. Ces améliorations contribuent à renforcer la qualité des audits. Néanmoins leur effectivité et leur bonne application par les associés signataires n'est pas encore totalement démontrée. Or, les cabinets doivent mieux maîtriser les risques de mauvaise exécution des audits au regard de la complexité des mandats qu'ils détiennent et de leur environnement légal et réglementaire. La formation des associés et des équipes d'audit doit également rester un point de vigilance de la part de ces cabinets, compte tenu de la complexité des mandats dont ils ont la charge. Les cabinets appartenant à cette catégorie doivent également améliorer les procédures d'analyses des prestations hors audit susceptibles de les placer en situation d'incompatibilité. Il a été constaté des cas dans lesquels les cabinets concernés auraient dû saisir le H3C.

Ces derniers ont également amélioré leurs diligences sur les mandats pour lesquels les précédents contrôles avaient relevé des faiblesses ou des insuffisances. Néanmoins, il a été noté d'une manière fréquente, comme l'année passée, une documentation insuffisante des dossiers d'audit. Parfois, le défaut de documentation ne permet pas aux contrôleurs de conforter les opinions émises et nécessitent des vérifications complémentaires importantes de leur part. Il a également été relevé que l'exercice collégial du co-commissariat devait être renforcé.

12 mandats¹ ont été identifiés comme ne bénéficiant pas d'une opinion suffisamment étayée, mettant ainsi en cause leur fiabilité. Pour ces mandats, l'étendue et la qualité des diligences d'audit mises en œuvre, voire leur

¹ Sur 92 testés.



documentation, sur des cycles significatifs ou à risque examinés tels que la dépréciation d'actifs non courants, la reconnaissance du chiffre d'affaires, la valorisation des biens immobiliers ou des stocks ne permettraient pas de fonder les conclusions de l'audit. Compte tenu du poids de ces postes dans les états financiers audités, la fiabilité de l'opinion délivrée sur les comptes est susceptible d'être affectée.

- Les autres cabinets EIP ont complété et actualisé les procédures relatives au respect des règles d'indépendance et amélioré les outils méthodologiques facilitant l'audit des comptes, conformément aux recommandations du H3C. Ils doivent toutefois veiller à ce que les équipes d'audit soient bien formées et renforcer leur vigilance quant au respect par les associés des obligations réglementaires (obligations déclaratives, demandes de dérogation au barème d'heures, rapport de transparence, délai de rotation de l'associé signataires, démissions).

La majorité des mandats contrôlés bénéficient de travaux d'audit qui permettent de conclure à l'émission d'opinions d'audit étayées de manière satisfaisante. Les normes d'exercice professionnel relatives à la lettre de mission, la mise en œuvre de procédures de confirmation des tiers et l'obtention de la lettre d'affirmation ont été mieux appliquées. La qualité des audits peut toutefois être encore améliorée par une meilleure application des normes d'exercice professionnel dans leur ensemble, même si des progrès ont été observés sur les normes citées ci-dessus.

Tout comme pour les cinq cabinets appartenant aux grands réseaux internationaux, les contrôles des autres cabinets EIP ont mis en évidence un défaut de documentation des dossiers des commissaires aux comptes signataires y compris celle portant sur la démarche d'audit suivie. Ces cabinets doivent également renforcer leur contrôle de l'information financière délivrée par les entités qu'ils auditent. La nécessité de renforcer l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes a également été notée pour ces cabinets et notamment en ce qui concerne la répartition des travaux.

59 mandats² ont présenté des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la qualité des opinions. Pour ces mandats, les diligences ou leur documentation ne permettent pas de conforter l'opinion émise sur les comptes audités par des travaux d'audit appropriés.

² Sur 637 testés.

Cabinets non EIP

Les résultats relatifs aux contrôles non EIP sont similaires à ceux des années précédentes. Le premier cycle de contrôle s'achevant cette année, les contrôles n'ont pas, contrairement au secteur EIP, effectué un suivi des recommandations, excepté certains cabinets pour lesquels les déficiences étaient importantes.

Les cabinets non EIP doivent encore mieux formaliser leurs procédures en matière de commissariat aux comptes et veiller à la mise en place d'un dispositif en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux. L'encadrement du recours à des collaborateurs externes, le respect de la dérogation au barème d'heures et la formation des associés doivent mieux être suivis par ces cabinets.

L'exécution de la mission légale a été estimée satisfaisante dans la majorité des mandats examinés. Toutefois, les améliorations à apporter par les cabinets non EIP sont, comme pour les années précédentes, relatives à la démarche d'audit, la documentation des conclusions tirées des diligences, le contrôle de l'information financière fournie par les entités et la rédaction des rapports de certification et notamment la justification des appréciations.

Pour 73 mandats³ l'opinion délivrée par l'auditeur ne peut être considérée comme fiable. Cette absence de fiabilité est liée à des travaux d'audit insuffisants sur des postes significatifs des états financiers, des diligences insuffisantes concernant le contrôle de l'information financière fournie dans l'annexe, ou encore une incohérence relevée entre l'opinion délivrée et les éléments relevés lors de l'audit.

SUIVI DES CONTRÔLES

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

Il sera demandé plus spécifiquement aux cabinets détenant des mandats pour lesquels une insuffisance importante de diligences a été constatée d'adresser au secrétaire général du H3C les mesures correctrices prises. Un suivi de ces corrections sera effectué par le secrétaire général du H3C.

³ Sur 1 963 testés.

RECOMMANDATIONS ISSUES DES RÉSULTATS DES CONTRÔLES RÉALISÉS EN 2013

Compte tenu des constats 2013, le H3C adresse les recommandations suivantes aux cabinets :

1. Appliquer complètement les recommandations du secrétaire général du H3C ;
2. Veiller à leur indépendance vis-à-vis des entités auditées en se dotant d'une organisation spécifique à l'exercice du commissariat aux comptes lorsque le cabinet exerce une activité pluridisciplinaire et en étant vigilant quant à la prévention et au traitement des situations porteuses de risques d'atteinte à l'indépendance et en informant le H3C de ces situations ;
3. Renforcer la formation des intervenants aux spécificités de la mission légale ;
4. Veiller à l'efficacité des revues indépendantes ;
5. Améliorer le niveau des diligences en :
 - documentant systématiquement la démarche d'audit, les diligences réalisées, en particulier sur des cycles à risques et le contrôle de l'information financière ;
 - appliquant complètement les normes d'exercice professionnel ;
 - renforçant l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes ;
 - faisant preuve d'esprit critique et en documentant l'exercice du jugement professionnel notamment sur les estimations comptables et les informations produites par les entités auditées.

Le H3C rappelle par ailleurs aux cabinets la nécessité de veiller au respect de l'intégralité des obligations réglementaires (obligations déclaratives, demandes de dérogation au barème du nombre d'heures d'audit, rotation de l'associé signataire, rapport de transparence, les démissions).

GLOSSAIRE

Catégories de cabinets mentionnées dans le rapport	Noms des cabinets
Les six plus grands réseaux d'audit mondiaux (source : The Global Public Policy Committee-GPPC)	BDO International, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young Global, Grant Thornton International, KPMG International Cooperative, PricewaterhouseCoopers International
Les quatre grands réseaux internationaux - BIG 4	Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young Global, KPMG International Cooperative, PricewaterhouseCoopers International
Les cinq plus grands cabinets français membres de grands réseaux internationaux	Deloitte, Ernst & Young, KPMG, Mazars, PricewaterhouseCoopers

4.1.

Le programme de contrôle de l'année 2013

	Cabinets EIP		Cabinets non EIP
	Catégorie A	Autres EIP	
Nombre de cabinets	5	178	977
Nombre de mandats détenus	51 381	19 270	15 002
dont mandats EIP	1 766	389	
Heures d'audit consacrées par les cabinets	8 898 906	1 509 793	963 800
Nombre de mandats testés	92	637	1 963
dont mandats EIP	71	248	
Nombre d'heures de contrôle	14 000	21 000	18 000

4.1.1. Cabinets EIP

Les contrôles de l'année 2013 ont porté sur **183 cabinets EIP** dont 5 appartenant à la catégorie A⁴.

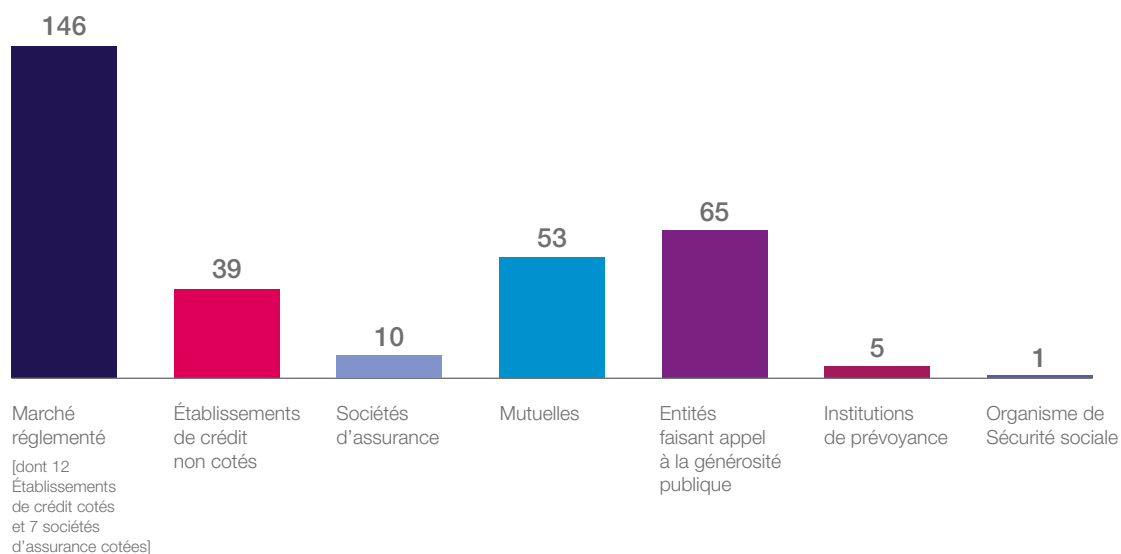
Le H3C a mis en œuvre directement le contrôle de 78 cabinets dont les 5 de la catégorie A.

Il a fait réaliser sous sa supervision les autres contrôles.

729 missions de certification ont été contrôlées. Parmi elles 319 répondent à la définition de l'EIP.

En 2013, l'un des cabinets français membre d'un réseau international et enregistré auprès du PCAOB, a fait l'objet d'un contrôle conjoint avec le PCAOB.

PROFIL DES 319 MANDATS « EIP » CONTRÔLÉS



⁴ La catégorie A comprend les cabinets appartenant à un réseau international qui détiennent des mandats complexes et dont la défaillance constituerait un risque majeur pour la crédibilité du commissariat aux comptes.

4.1.2. Cabinets non EIP

Les contrôles de l'année 2013 ont été effectués par les compagnies régionales sous la supervision du H3C. Ils ont concerné **1 138 cabinets non EIP**. Les résultats portent sur 977 cabinets pour lesquels les rapports avaient été finalisés au 28 février 2014. **1 963 mandats** ont été contrôlés au sein de ces cabinets.

4.2. Les résultats

4.2.1. Les résultats des contrôles des cabinets EIP appartenant à la catégorie A

4.2.1.1. Les améliorations apportées par les cabinets

Les cabinets contrôlés ont dans l'ensemble apporté des améliorations à leurs procédures et méthodologies, conformément aux recommandations qui leur avaient été adressées par le secrétaire général lors des contrôles précédents. Ceux-ci ont notamment introduit des contrôles supplémentaires en matière d'acceptation de mandats et de respect des règles d'indépendance et renforcé leurs procédures de contrôle interne de qualité. Des améliorations ont été également apportées aux outils méthodologiques qui facilitent la mise en œuvre des missions d'audit par les associés signataires et leurs équipes.

Les cabinets ont continué d'investir dans l'amélioration des organisations et des méthodes en suivant les recommandations faites par le H3C.

Sur les 92 mandats contrôlés directement par le H3C, 80 d'entre eux ont bénéficié de travaux d'audit qui ont permis aux contrôleurs de conclure à l'émission d'opinions d'audit étayées de manière satisfaisante. Les contrôles réalisés par le H3C ont permis de constater que les cabinets avaient apporté des améliorations à l'exécution de la mission légale sur les 26 mandats qui avaient fait l'objet de recommandations lors de précédents contrôles.

Parmi eux, 8 des 9 mandats pour lesquels le secrétaire général avait considéré que les opinions d'audit n'étaient pas étayées par des travaux d'audit suffisants ont fait l'objet d'améliorations substantielles.

4.2.1.2. Les améliorations attendues sur les procédures

Les cabinets appartenant à la catégorie A compte tenu de leur taille, de la complexité des mandats détenus, des risques attachés à l'exercice de leur activité doivent améliorer leurs systèmes de contrôles internes de qualité. Les revues indépendantes doivent contribuer à la fiabilité des opinions émises par l'associé signataire et le contrôle interne a posteriori doit apporter les corrections nécessaires lorsque des faiblesses ont été identifiées dans la conduite des dossiers. Si des progrès ont été constatés dans la conception de ces procédures, leur pleine efficacité n'est pas encore démontrée. Il est apparu par exemple que la corrélation entre la qualité des travaux appréciée lors des contrôles internes de qualité et les évaluations des associés et leur rémunération était difficilement identifiable et insuffisamment documentée et justifiée. Les revues indépendantes n'ont pas toujours une capacité à éviter des opinions d'audit pour lesquelles les travaux réalisés par le signataire seraient insuffisants.

Les cabinets doivent encore renforcer les contrôles des directions sur la bonne exécution des missions par les signataires des dossiers, veiller au respect par ces derniers des obligations réglementaires (obligations déclaratives, rotation, démissions) et s'assurer que les équipes dans leur ensemble soient bien formées notamment dans les secteurs à réglementation spécifique.

Les cabinets doivent continuer de compléter et sécuriser leurs procédures d'acceptation des prestations hors mission d'audit pouvant les placer dans des situations d'incompatibilité au regard des dispositions du code de commerce. Les contrôles des directions sont certes renforcés mais la documentation de l'analyse préalable de ces prestations et de leur compatibilité avec la mission de certification n'est pas encore satisfaisante.

Il a notamment été identifié pour deux cabinets, des prestations qui, compte tenu des incertitudes quant à leur compatibilité, auraient dû conduire ces cabinets à saisir le H3C conformément aux prescriptions du code de déontologie. Or, il a fallu attendre les contrôles du H3C pour que le secrétaire général identifie ces situations de risque d'atteinte à l'indépendance et saisisse lui-même le collège du H3C.

Les faiblesses détectées lors des contrôles sur ces points doivent être corrigées sous peine de placer les cabinets dans des situations où les risques liés à l'indépendance du commissaire aux comptes ne sont pas totalement maîtrisés et où l'exécution de la mission légale s'effectue dans un cadre non sécurisé.

4.2.1.3. Les améliorations attendues sur les mandats

D'une manière générale, les contrôles ont mis en évidence, comme pour l'année passée, un défaut de documentation des dossiers des commissaires aux comptes signataires. Dans certains dossiers, l'absence de documentation affecte la fiabilité de la certification des comptes. Dans grand nombre de cas des vérifications supplémentaires réalisées par les contrôleurs ont été nécessaires pour conforter le caractère approprié de l'opinion émise par l'auditeur.

Ont été notés des défauts de documentation dans l'appréciation du contrôle interne mis en place dans l'entité audité, dans l'appréciation des estimations comptables, l'analyse critique et l'exercice du jugement professionnel, sur des cycles à risques tels que la valorisation des écarts d'acquisition, l'évaluation des stocks ou encore l'appréciation de la reconnaissance du chiffre d'affaires. Ont également été notées de manière ponctuelle dans deux cabinets des faiblesses de documentation de certains critères d'application des normes IFRS suivantes : « instruments financiers », « dépréciations d'actifs » et « secteurs opérationnels ».

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

Il a également été relevé que pour un tiers des mandats contrôlés, l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes devait être renforcé. Certains de ces mandats avaient déjà fait l'objet d'une recommandation lors du précédent contrôle sans qu'il n'ait été constaté d'améliorations depuis.

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

Elles concernent 12 mandats détenus par 4 cabinets. Il a été observé un défaut de diligences (9 mandats) ou de documentation (3 mandats) sur des postes comptables significatifs ou à risque, ce qui ne permet pas de considérer l'opinion comme suffisamment étayée. Ces mandats concernent 5 entités cotées sur un marché réglementé, 1 établissement de crédit non coté, 2 sociétés d'assurance non cotées et 4 entités non EIP.

12 MANDATS PRÉSENTENT DES INSUFFISANCES



Pour ces mandats l'étendue et la qualité des diligences d'audit mises en œuvre, voire leur documentation, sur des cycles significatifs tels que la dépréciation d'actifs non courants, la reconnaissance du chiffre d'affaires, la valorisation des biens immobiliers ou des stocks ne permettaient pas de fonder les conclusions de l'auditeur sur ces postes. Compte tenu du poids de ces postes dans les états financiers audités, la fiabilité de l'opinion délivrée sur les comptes est susceptible d'être affectée. Dans certains cas des insuffisances et des incohérences ont été relevées portant sur l'approche d'audit ainsi que sur le caractère probant des éléments collectés, soulignant le non respect de certaines normes d'exercice professionnel guidant l'exécution de la mission légale et ne permettant pas ainsi de sécuriser pleinement la démarche d'audit suivie pour auditer les comptes d'une entité.

4.2.1.5. Le contrôle conjoint avec le PCAOB

En vue de renforcer la confiance du public dans les rapports d'audit et de renforcer la confiance des investisseurs dans la crédibilité de l'information financière, les autorités de supervision nationales de l'audit coopèrent entre elles dans le domaine des contrôles de qualité des cabinets de commissaires aux comptes. Cette coopération se concrétise par la conclusion d'accords ayant pour objet l'échange d'informations relatives aux résultats des contrôles.

Le H3C a signé un accord de coopération avec son homologue américain le PCAOB qui prévoit la réalisation de contrôles conjoints de cabinets d'audit soumis à la surveillance des deux autorités.

En 2013, le PCAOB et le H3C ont réalisé en France un contrôle conjoint de l'un des quatre grands réseaux internationaux (BIG 4). La réalisation de ces contrôles constitue une étape vers la reconnaissance mutuelle des systèmes de supervision de chacune des parties à l'accord et facilite les approches communes des contrôles vis-à-vis des réseaux internationaux. Ce contrôle a été mené sous la direction du H3C. Il a été mis en œuvre conformément à l'accord passé entre les deux autorités qui prévoit des garanties strictes quant à la confidentialité des informations communiquées. Les conclusions du contrôle figurent dans les rapports respectifs des autorités après échanges de vues sur les constats entre les équipes de contrôleurs.

4.2.1.6. Le partage à l'international des résultats des contrôles

L'IFIAR réalise annuellement une enquête (IFIAR Survey) sur le résultat des contrôles exécutés par ses membres et publiée sur son site. Cette enquête recense pour les six plus grands réseaux d'audit mondiaux, les déficiences d'audit significatives les plus souvent identifiées lors des contrôles et communiquées aux auditeurs dans les rapports de contrôle des régulateurs. Dans l'enquête 2013, publiée en mars 2014, les sept déficiences les plus citées au sein de l'enquête concernent les thèmes suivants : *évaluation à la juste valeur, évaluation du contrôle interne mis en place au sein de l'entité, pertinence et conformité des notes aux états financiers, reconnaissance du chiffre d'affaires, audit des groupes, revue indépendante et inventaire.*

La cohérence des résultats des contrôles constatés en France et à l'étranger pour les plus grands réseaux d'audit,

démontre l'utilité des échanges avec les autres régulateurs et l'intérêt du travail réalisé en commun sur la recherche et l'élimination des causes des déficiences d'audit significatives le plus fréquemment constatées.

La base de données destinée à recueillir régulièrement les faiblesses d'audit constatées lors des contrôles réalisés par les régulateurs membres de l'EAIG est désormais opérationnelle. Elle permettra non seulement d'identifier les faiblesses d'audit majeures issues des contrôles, mais aussi de décrire les faits et circonstances relatifs à chacune des missions d'audit concernées et de rapporter ces faiblesses aux normes et procédures qui n'ont pas été correctement appliquées.

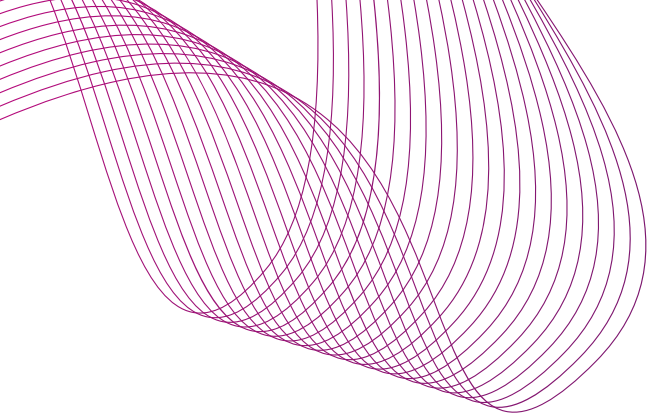
4.2.2. Les résultats des contrôles des cabinets EIP autres que ceux de la catégorie A

4.2.2.1. Les améliorations apportées par les cabinets

Les contrôles ont permis de constater que la moitié des cabinets avait suivi les recommandations adressées par le secrétaire général du H3C. L'autre moitié les a suivies partiellement. Quelques cabinets n'ont pas du tout suivi les recommandations.

Les améliorations constatées se sont traduites notamment par :

- l'actualisation des procédures relatives à l'indépendance,
- la formalisation du recours à des collaborateurs externes conformément à l'avis du H3C du 24 juin 2010,
- la conception et la mise à jour d'outils méthodologiques,
- la mise en place d'une procédure intégrant les dispositions contenues dans la Bonne Pratique Professionnelle relative à la rotation des associés identifiée par le H3C,
- une meilleure application des normes : lettre de mission, mise en œuvre de procédures de confirmation des tiers, lettre d'affirmation, audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes sur certains mandats,
- la prise en compte des recommandations pour lesquelles avaient été identifiées des atteintes à la fiabilité de l'opinion lors des précédents contrôles (21 mandats sur les 28).



4.2.2.2. Les améliorations attendues sur les procédures.

A. Formation

Un quart des cabinets contrôlés ne respecte pas les obligations réglementaires de formation des associés qui y consacrent un nombre d'heures insuffisant. Les formations doivent être renforcées dans le domaine des normes comptables internationales et ce, principalement au sein des cabinets détenant un mandat d'entité cotée sur le marché réglementé.

B. Respect des obligations réglementaires

94% des cabinets ont mis en place une procédure de lutte contre le blanchiment mais restent des améliorations à mettre en œuvre concernant la classification des risques de blanchiment des capitaux et de financement du terrorisme attachés aux mandats ainsi que le suivi de formations spécifiques pour les équipes.

Les cabinets, dans l'ensemble, ne sont pas assez vigilants quant au respect des obligations légales et réglementaires telles que l'observation du délai de rotation de l'associé signataire, les demandes de dérogations au nombre d'heures d'audit, les déclarations d'activité, le rapport de transparence, les démissions.

C. Outils méthodologiques

Environ 20% des cabinets doivent compléter leurs outils ou les mettre à jour concernant la certification des comptes consolidés en normes IFRS et le contrôle dans des secteurs spécifiques comme celui des mutuelles.

D. Contrôle interne de qualité

Un tiers des cabinets a mis en place une revue indépendante et un dispositif de contrôle interne de qualité afin de prévenir les risques de mauvaise exécution de la mission légale. Il convient cependant de relever que la mise en place de tels dispositifs prévue par l'article 15 du code de déontologie reste exceptionnelle dans les cabinets⁵ qui ne détiennent pas de mandat d'entité cotée sur le marché réglementé ou qui n'en détiennent qu'un seul, quand bien même le mandat serait considéré à risque. Parmi les cabinets dotés d'une revue indépendante et/ou d'un contrôle de qualité interne a posteriori, un renforcement de leurs procédures apparaît indiqué pour environ la moitié d'entre eux.

4.2.2.3 Les améliorations attendues sur les mandats

Si dans nombre de mandats, il a été constaté un niveau satisfaisant des diligences mises en œuvre par les cabinets, ces derniers doivent toutefois mieux appliquer les normes d'exercice professionnel.

Il a notamment été noté de manière fréquente que les cabinets ne documentaient pas suffisamment leur démarche d'audit et qu'un certain nombre d'entre eux n'élaboraient pas leur plan de mission de manière conforme à la norme d'exercice professionnel.

20% des cabinets contrôlés ne documentent pas suffisamment leurs diligences. 20% des cabinets contrôlés doivent renforcer leur contrôle de l'information financière. Il s'agit principalement d'omissions d'information dans l'annexe ou de documentation incomplète des vérifications mises en œuvre sur l'information financière.

Cette année, une attention particulière a été portée à l'application de la norme d'exercice professionnel « audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes ». Les contrôles ont mis en avant, pour un tiers des mandats contrôlés, la nécessité de renforcer l'exercice collégial du commissariat aux comptes et notamment la répartition des travaux et la formalisation de la revue critique des travaux du co-commissaire aux comptes. Dans quelques cas les insuffisances constatées vont jusqu'à remettre en cause la fiabilité des conclusions des cabinets contrôlés dans le cadre de l'émission de l'opinion collégiale (**25 mandats⁶ détenus par 22 cabinets**).

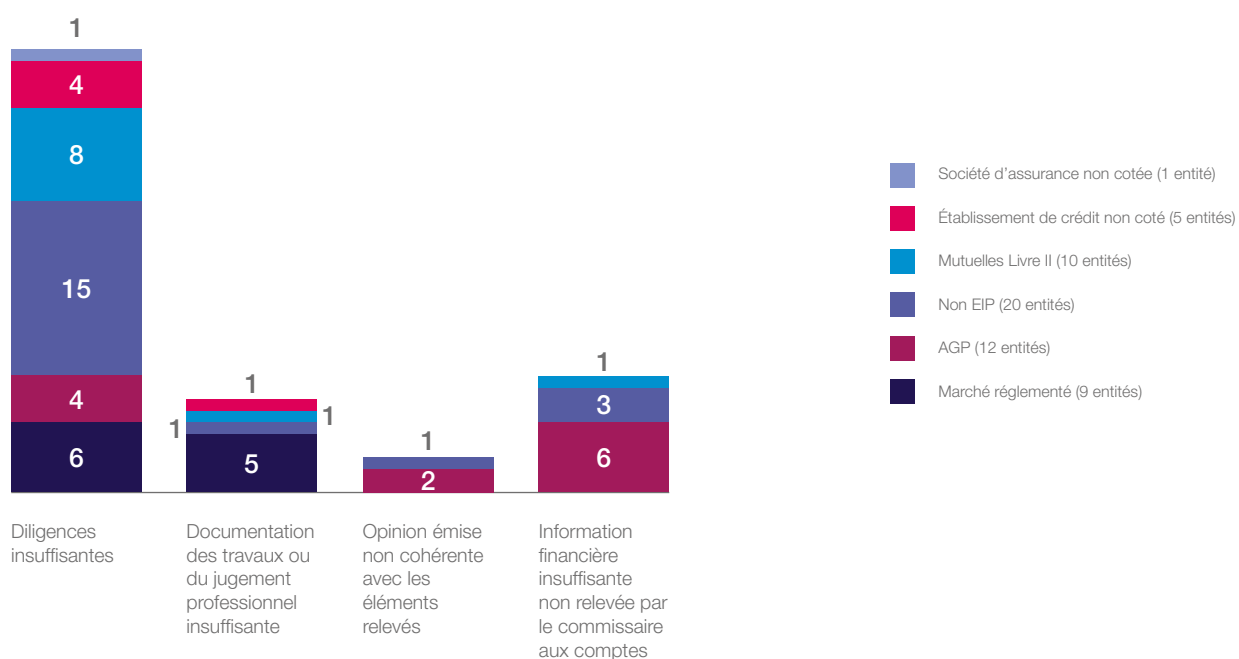
4.2.2.4. Les insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion

59 mandats (concernant 57 entités compte tenu de l'existence du co-commissariat aux comptes dans deux d'entre elles), dont **39 mandats EIP** (concernant 37 entités) ont révélé des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission légale qui sont susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion émise ou, de manière significative, la qualité de l'information financière. Elles ne remettent pas nécessairement en cause l'opinion émise mais font obstacle à sa validation par les contrôleurs. Seul l'accomplissement d'un nouvel audit des comptes de l'entité par les contrôleurs aurait permis à ceux-ci de conclure sur la pertinence de l'opinion délivrée. Or une telle démarche n'entre pas dans leur mission.

⁵ Il s'agit le plus souvent de cabinets détenant moins de 100 mandats et qui n'appartiennent pas à un réseau ou une association technique et/ou dans lesquels exerce un nombre restreint d'associés signataires.

⁶ 12 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé, 1 établissement de crédit, 1 société d'assurance, 1 mutuelle livre II, 1 sécurité sociale et 9 entités non EIP.

59 MANDATS PRÉSENTENT DES INSUFFISANCES



- Pour 38 mandats dont 23 mandats EIP, les insuffisances constatées sont caractérisées, soit par une approche d'audit défaillante (15 mandats), soit par des diligences incomplètes sur des postes significatifs du bilan et du compte de résultat tels que les provisions techniques, la valorisation des immobilisations financières et corporelles, les créances (12 mandats),

- Concernant 8 mandats dont 7 mandats EIP, la documentation disponible dans les dossiers notamment celle relative à l'exercice du jugement professionnel est insuffisante pour permettre d'étayer pleinement l'opinion émise. Les insuffisances ont trait principalement à une documentation incomplète sur les travaux d'audit de postes significatifs du bilan ou de cycles significatifs.

- Pour 10 mandats dont 7 mandats EIP, le commissaire aux comptes n'a pas relevé lors de l'exécution de sa mission de certification des erreurs présentes dans l'information financière fournie par l'entité concernant des éléments significatifs, qui soit avaient été omis par l'entité, soit étaient apparus incomplets ou non adaptés aux spécificités des entités et n'en a pas tiré les conséquences quant à l'opinion émise.

- Enfin pour 3 mandats dont 2 mandats EIP, l'opinion émise n'est pas cohérente avec les travaux menés. Les commissaires aux comptes n'ont pas tenu compte dans leur opinion d'anomalies significatives pourtant relevées au cours de leur contrôle des comptes et de l'annexe.

Les 59 mandats concernés sont détenus par 49 cabinets se répartissant en 3 catégories :

- Les premiers, soit 7 cabinets, n'ont pas suivi les recommandations issues de contrôles antérieurs relatives à 9 mandats.

- Les deuxièmes, au nombre de 30, sont des cabinets pour lesquels il n'avait pas été relevé de faiblesses sur les mandats examinés lors du précédent contrôle mais qui, lors des présents contrôles réalisés sur de nouveaux profils de

mandats, ont présenté des insuffisances affectant l'opinion sur 36 mandats.

- Enfin, ont été identifiés 14 mandats présentant des insuffisances affectant l'opinion, détenus par 12 cabinets qui n'avaient jamais été contrôlés.

4.2.3. Les résultats des contrôles des cabinets non EIP

Les résultats relatifs aux contrôles non EIP sont similaires à ceux des années précédentes. Le premier cycle de contrôle s'achevant cette année, les contrôles ont concerné des commissaires aux comptes qui étaient contrôlés pour la première fois dans le cadre de ce premier cycle (excepté les cas pour lesquels un suivi particulier a été mis en œuvre).

4.2.3.1. Politique, organisation et procédures du cabinet spécifiques à l'exercice du commissariat aux comptes

Une fois encore il a été constaté que l'organisation en matière de commissariat aux comptes de près de 40% des cabinets n'était pas formalisée, essentiellement dans les cabinets détenant moins de 20 mandats. Ceux-ci font reposer l'organisation de l'activité de commissariat aux comptes du cabinet sur les personnes physiques détentrices des mandats. Cette absence de formalisation des procédures peut mettre en risque la pérennité des organisations compte tenu de la complexité croissante de l'environnement réglementaire.

Les contrôles ont également mis en avant la nécessité pour près de 40% des cabinets de mettre en place des procédures et mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme et, pour près d'un tiers des cabinets contrôlés, de respecter les dispositions réglementaires en matière de dérogation au barème du nombre d'heures d'audit.

Cette année encore, les temps de formations des associés ne respectent pas les prescriptions des textes réglementaires. Cependant, contrairement aux années passées, il a été noté que lorsque des formations étaient suivies par les associés et les collaborateurs, elles étaient davantage axées sur le commissariat aux comptes. Sur ce point, les cabinets ont été attentifs à la recommandation du H3C figurant dans les précédents rapports annuels.

Lorsque les cabinets font appel à des collaborateurs externes, soit environ 45% d'entre eux, les modalités de ce recours ne sont pas conformes à l'avis du H3C du 24 juin 2010 pour près de 40% des cabinets quelle que soit leur taille. Ainsi cette pratique est rarement encadrée par une convention et l'entité concernée n'est pas informée.

4.2.3.2. L'exécution de la mission légale sur les mandats

Pour 93% des cabinets contrôlés, tendance similaire à l'an passé, il n'a pas été relevé de faiblesses dans la conduite des missions légales susceptibles d'affecter la fiabilité de la certification des comptes. Des améliorations sont toutefois attendues en vue de renforcer la bonne exécution de la mission légale.

Dans 7% des cabinets contrôlés, il a été constaté des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission pouvant remettre en cause la fiabilité de l'opinion émise sur les comptes des entités concernées.

A. Améliorations attendues dans l'exécution de la mission légale

Les améliorations à apporter sont, comme pour les années précédentes, relatives à la démarche d'audit, la documentation des diligences et le contrôle de l'information financière fournie par les entités.

• Démarche d'audit

La principale faiblesse relevée lors du contrôle des mandats est relative à un défaut de formalisation et de justification de l'approche d'audit suivie pour formuler une opinion sur les comptes. Sont attendues, dans 30% des cabinets contrôlés, une amélioration de la formalisation de la démarche d'audit suivie et un renforcement de l'évaluation des risques notamment par l'utilisation des assertions d'audit, ainsi qu'une justification des procédures d'audit y répondant.

De même, comme l'an passé, il a également été relevé une absence de prise de connaissance ou d'actualisation formalisée des éléments de contrôle interne de l'entité pertinents pour l'audit pour près d'un quart des cabinets. Lorsque cette prise de connaissance a lieu, les cabinets n'ont pas toujours réalisé des tests en vue d'évaluer l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité auditée, ou l'on fait de façon insuffisante.

• Documentation et contrôle de l'information financière

Un renforcement de la documentation relative aux conclusions tirées des diligences mises en œuvre est attendu pour un tiers des cabinets comme l'année précédente.

À ces faiblesses s'ajoutent, pour certains cabinets, des insuffisances de contrôle de l'annexe et un défaut de documentation du contrôle de l'information financière ainsi que du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires ou aux associés.

• Application des normes d'exercice professionnel

Des améliorations sont encore attendues particulièrement pour ce qui concerne la rédaction des rapports de certification et notamment la justification des appréciations.

B. Les insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion d'audit

Dans 7% des cabinets contrôlés, des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission légale pouvant remettre en cause la fiabilité de l'opinion émise ont été constatées. 73 mandats détenus par 71 cabinets sont concernés :

- pour 37 mandats, les travaux d'audit sur des postes significatifs des états financiers se sont révélés insuffisants,
- pour 19 mandats, les diligences concernant le contrôle de l'information financière fournie dans l'annexe sont insuffisantes,
- pour 10 mandats, le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences, dans son opinion, des anomalies relevées lors de ses travaux relatifs à la continuité d'exploitation, aux principes comptables appliqués par l'entité, aux changements comptables ou à la présentation des comptes retenue par l'entité,
- pour 7 mandats, l'opinion émise par le commissaire aux comptes est incohérente avec les éléments relevés lors de l'audit.

4.3. Le suivi des contrôles et des recommandations

Depuis l'année 2010, le secrétaire général du H3C adresse à chaque cabinet contrôlé un courrier signifiant la fin du contrôle et comportant un volet de recommandations. Ces courriers sont émis à partir de la revue approfondie des restitutions individuelles. À la suite de l'émission de ces recommandations, un suivi est mis en place aux fins de vérifier que les cabinets ont pris les mesures correctrices attendues. Lorsque les faiblesses ne sont pas considérées comme majeures, les actions correctrices prises par le cabinet sont suivies dans le cadre d'un contrôle périodique subséquent. En cas de déficiences relevées dans la conduite de la mission légale, le suivi des actions correctrices prises par le cabinet, formalisées par un plan d'amélioration, peut donner lieu à un contrôle avant l'accomplissement de la périodicité de contrôle⁷. Dans les cas les plus graves, des saisines du parquet général à toutes fins peuvent être faites.

⁷ Une fois au moins tous les 3 ans pour les cabinets EIP et une fois au moins tous les 6 ans pour les cabinets non EIP.

4.3.1. Les cabinets EIP

4.3.1.1. Premier cycle de contrôle

À la suite du premier cycle de contrôle triennal (2009-2011), l'exploitation de l'ensemble des résultats a donné lieu à l'émission de **550 courriers de recommandations individuelles**.

- 67% des cabinets ne requièrent pas de suivi spécifique,
- pour 30% des cabinets, le secrétaire général a demandé aux cabinets d'adresser au H3C un plan d'amélioration,
- le secrétaire général du H3C a saisi à toutes fins le procureur général au regard de l'importance des carences professionnelles relevées lors des contrôles dans 16 cabinets.

4.3.1.2. Deuxième cycle de contrôle

À ce jour, l'exploitation de l'ensemble des résultats du deuxième cycle de contrôle a donné lieu à l'émission de **146 courriers de recommandations individuelles**⁸.

- deux tiers des cabinets ne requièrent pas de suivi spécifique.
- pour 22% des cabinets, le secrétaire général a demandé aux cabinets d'adresser au H3C un plan d'amélioration afin de remédier aux faiblesses significatives relevées,
- 10% des cabinets ont fait l'objet d'une saisine à toutes fins du procureur général. Ces saisines concernent 14 cabinets (dont 10 déjà contrôlés lors du précédent cycle de contrôle EIP).

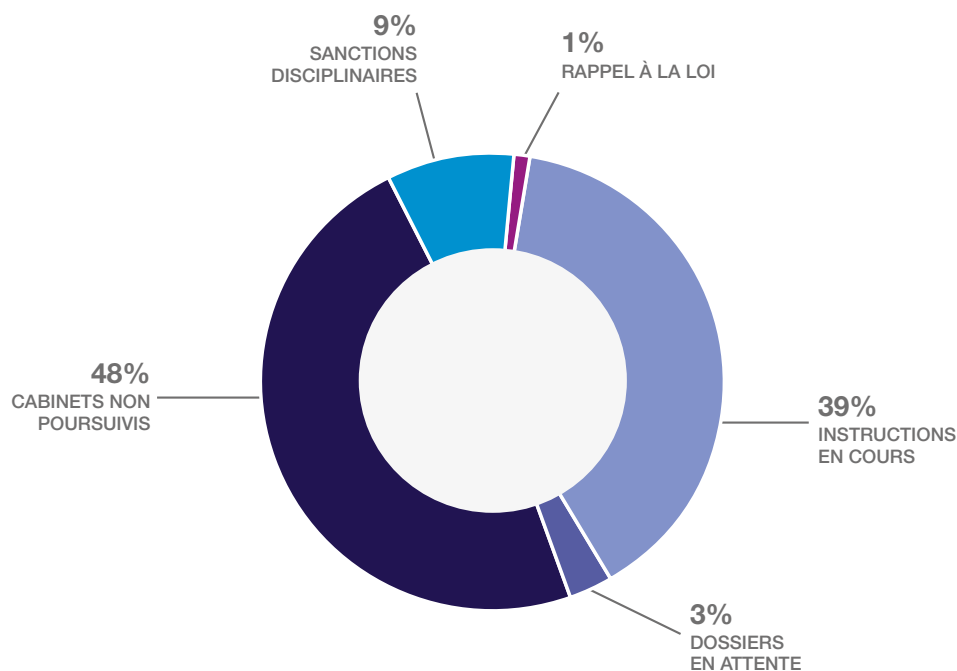
4.3.2. Les cabinets non EIP

L'élaboration des courriers de recommandations individuelles adressés aux cabinets non EIP tient compte des axes d'améliorations déjà préconisés par les compagnies régionales assurant ces contrôles. Ces dernières ont adressé des lettres aux cabinets contrôlés indiquant des axes d'amélioration à suivre, tout en précisant, par ailleurs, que des recommandations pourront être formulées le cas échéant par le secrétaire général du H3C.

À ce jour, plus de 80% des résultats des contrôles réalisés entre 2009 et 2013⁹ ont été exploités. Ils ont donné lieu à l'émission de plus de **4 500 courriers de recommandations individuelles**. Chaque président de compagnie régionale a reçu une copie de ces courriers :

- 83% des cabinets ayant reçu un courrier du secrétaire général ne requièrent pas de suivi spécifique avant le deuxième cycle de contrôle dans le cadre de la périodicité minimale réglementaire,
- un plan d'amélioration a été demandé par le secrétaire général pour 13% des cabinets,
- enfin, le secrétaire général a saisi à toutes fins le procureur général de la situation de 166 cabinets.

À ce jour, des retours d'informations ont été obtenus des parquets dans plus de deux tiers de ces situations qui peuvent être synthétisés comme suit :



⁸ 19 d'entre elles ne concernant pas de cabinet contrôlé lors du premier cycle de contrôle triennal EIP.

⁹ Relatifs aux programmes 2008 à 2012.

5. JUGER EN APPEL

5.1.

Les données
chiffrées
p. 67

5.2.

Les décisions
rendues
p. 68

Le H3C juge en appel les décisions relatives à l'inscription, à la discipline et aux contestations d'honoraires des commissaires aux comptes. À ce titre, il a rendu seize décisions en 2013, parmi lesquelles il a été souvent appelé à trancher des questions de procédures.

LA PROCÉDURE JURIDICTIONNELLE À L'ENCONTRE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

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

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

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

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

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

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

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

- la radiation de la liste.

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

5.1.

Les données chiffrées

5.1.1. Le stock et le flux de dossiers

Au cours de l'année 2013 le H3C a été destinataire de vingt-huit nouveaux dossiers, dont vingt-deux en matière d'inscription, cinq en matière disciplinaire et deux en matière d'honoraires.

	2013	2012
Dossiers antérieurs (N-1)	5	10
Nouveaux dossiers	28	13
Dossiers terminés	16	18
Dossiers restant à juger	17	5

5.1.2. L'activité juridictionnelle en 2013

Au cours de l'année 2013, l'activité juridictionnelle du H3C s'est maintenue à un niveau comparable à celui de l'année précédente.

	2013	2012
Discipline	5	4
Honoraires	1	4
Inscription	10	10*
Total	16	18*

*dont une décision avant dire droit

Au cours de l'année 2013, le H3C a siégé à cinq reprises en tant qu'instance d'appel et a rendu seize décisions. Les décisions de confirmation concernent un dossier d'inscription et deux dossiers de discipline. Les huit décisions d'infirmité totale concernent des dossiers d'inscription.

Décision rendues en 2013	Inscription	Honoraires	Discipline	Total
Confirmation	1		2	3
Infirmité	8			8
Confirmation partielle		1		1
Appel sans objet	1			1
Appel non recevable			1	1
Autres (irrecevabilité de recours en révision)			2	2
Total	10	1	5	16

5.2. Les décisions rendues

5.2.1. Les décisions rendues en matière disciplinaire

	2013	2012
Irrecevabilité	3	2
Interdiction temporaire d'exercer	2	1
Radiation	-	1
Total	5	4

Les décisions disciplinaires prononcées en 2013 se ventilent comme suit :

5.2.1.1. Requête en révision

• Par arrêt du 16 mai 2012¹, le Conseil d'Etat avait annulé la décision du 25 juin 2009², par laquelle le H3C avait confirmé le rejet, par la chambre régionale de discipline, d'une demande de révision d'une décision de sanction disciplinaire, au motif que le recours en révision d'une telle décision n'était prévu par aucun texte. Le Conseil d'Etat avait estimé, en effet, que, même en l'absence de texte, il existait, en application du principe général de bonne administration de la justice, un droit de demander la révision d'une décision lorsqu'il apparaît que celle-ci a été prise à partir de pièces fausses, ou faute pour la partie perdante d'avoir produit une pièce décisive qui était retenue par son adversaire. L'arrêt précisait, en outre, que la possibilité de former un recours en révision « est ouverte à toute partie à l'instance, dans un délai de deux mois courant à compter du jour où la partie a eu connaissance de la cause de révision qu'elle invoque ».

Devant le H3C, saisi sur renvoi par le Conseil d'État et siégeant dans une formation entièrement différente de celle qui avait prononcé en 2009, il était soutenu que le délai de deux mois imparti pour exercer le recours en révision à compter de la connaissance par le requérant de la cause de révision qu'il invoque, devait, en l'espèce, être compté à dater de l'arrêt du Conseil d'État, celui-ci ayant créé une nouvelle voie de recours. La décision du H3C, en date du 4 avril 2013, a écarté cet argument, en retenant que l'arrêt du Conseil d'État n'avait pas institué un nouveau recours, mais constaté la régularité de principe d'un recours déjà

exercé. Au vu des circonstances de l'espèce, il a estimé que le requérant avait eu connaissance plus de deux mois avant d'exercer son recours en révision, de la lettre qui aurait révélé les déclarations mensongères d'un tiers à l'origine des poursuites disciplinaires ; il a également énoncé qu'aucun élément ne permettait d'affirmer que ce document aurait été retenu par le fait de ce tiers, ni que cet élément aurait eu un caractère décisif.

En conséquence, après avoir constaté qu'aucun des cas d'ouverture d'un recours en révision n'était démontré, le H3C a confirmé la décision d'irrecevabilité du recours en révision. Cette décision a été frappée de recours en cassation devant le Conseil d'État.

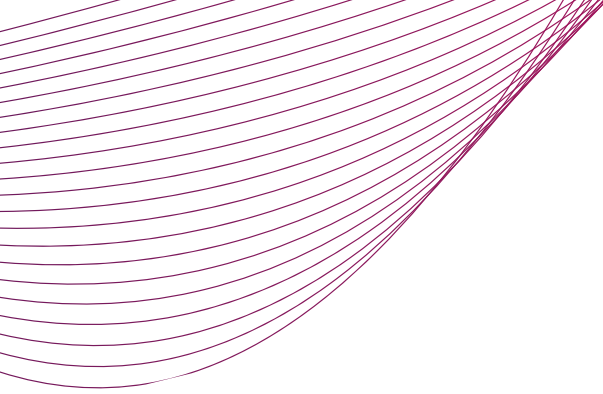
• À la même date, le H3C a statué sur un second recours en révision formé par le même requérant, à l'encontre de la décision du 22 mai 2008, devenue définitive à la suite de la non admission du pourvoi devant le Conseil d'État, qui avait prononcé la sanction disciplinaire de l'interdiction temporaire d'exercer pour une durée d'un an.

À l'appui de sa demande, le commissaire aux comptes invoquait d'une part la réponse du président de la compagnie régionale à une sommation interpellative qu'il lui avait fait délivrer le 16 juillet 2012 et, d'autre part, une télécopie du 11 décembre 2006 du syndic de la compagnie régionale, répondant à une question posée par le ministère public. Selon lui ces documents démontreraient la rétention d'informations de la part de la compagnie régionale, qui serait partie à la procédure disciplinaire et constituerait des faux intellectuels, par omission de certaines informations qui auraient dû y figurer. Le H3C a écarté ces arguments, en retenant que la compagnie régionale n'a pas la qualité de partie à la procédure, que les pièces n'ont pas été retenues, puisque l'une constitue une réponse adressée au requérant lui-même et que l'autre faisait partie de la procédure, et que la décision prononçant la sanction disciplinaire était fondée sur d'autres éléments que ceux qui résultaient des documents incriminés et a déclaré le recours irrecevable.

Le requérant soutenait également que le H3C aurait violé les règles d'impartialité lors de l'examen de l'appel formé par le commissaire aux comptes contre la décision de la commission régionale de discipline, en raison de la situation de conflit d'intérêt dans laquelle se serait trouvé un de ses membres. Sur ce point, le H3C a décidé qu'il n'est pas juge de ses propres décisions, qui sont rendues, en matière disciplinaire, sous le contrôle du Conseil d'État, et rappelé que le Conseil d'État avait été saisi d'un pourvoi contre la décision de sanction et n'avait pas admis ce recours.

¹ cf. rapport 2012 du H3C, p.69.

² cf. rapport 2009 du H3C, p.32.



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

5.2.1.2. Infraction aux règles régissant la profession

- Saisi d'un appel du ministère public à l'encontre d'une décision ayant prononcé un avertissement à l'encontre d'un commissaire aux comptes auquel il était reproché de s'être soustrait aux contrôles périodiques, le H3C a constaté que l'intéressé avait manqué à ses devoirs professionnels en refusant de se soumettre au contrôle périodique, en omettant d'établir sa déclaration d'activité et en ne répondant pas aux divers rappels qui lui avaient été adressés. Dans sa décision du 4 avril 2013, il a retenu le caractère délibéré et revendiqué de la violation de ses obligations professionnelles par le commissaire aux comptes et le caractère préjudiciable de ces actes pour l'image de la profession. Il a aggravé la sanction et prononcé une interdiction temporaire d'exercer d'une durée de un an.

- Le 4 novembre 2013, le H3C a confirmé la décision de la chambre régionale de discipline, qui avait infligé la sanction de l'interdiction temporaire d'exercer pour une durée de deux ans à l'encontre d'un commissaire aux comptes. En effet, un premier contrôle du cabinet en 2006 avait fait apparaître diverses faiblesses dans la conduite des missions, et un recontrôle en 2009 avait mis en évidence de nombreuses insuffisances dans le respect des règles professionnelles, l'identification des zones à risque et une mauvaise application des normes d'exercice professionnel. Un nouveau contrôle opéré en 2011 a révélé qu'en dépit des recommandations précédemment émises, seules avaient fait l'objet d'une prise en compte partielle les remarques relatives à l'établissement de la lettre de mission et du plan de mission. Compte tenu de la persistance des insuffisances constatées et de leur impact sur la qualité des audits, du non respect des obligations de formation et de l'inadéquation des ressources humaines du cabinet, conduisant le commissaire aux comptes à faire réaliser des travaux par un cabinet d'expertise comptable non inscrit sur la liste des commissaires aux comptes, le H3C a retenu que ces divers manquements étaient constants, reconnus et réitérés, et que le commissaire aux comptes, en enfreignant les dispositions du code de déontologie, avait gravement porté atteinte à l'image de la profession.

- Le H3C a été amené, le 14 novembre 2013, à confirmer sa jurisprudence constante selon laquelle le plaignant n'étant pas partie à la procédure disciplinaire et ne figurant pas parmi les personnes visées à l'article R. 822-46 du code de commerce comme admises à frapper une décision d'appel, le recours formé par un tel plaignant à l'encontre des dispositions d'une chambre régionale de discipline est irrecevable.

Cette espèce, objet de la décision rendue le 14 novembre 2013, a fourni au H3C l'occasion de rappeler sa jurisprudence constante en matière de forclusion de l'action en fixation des honoraires, lorsque la chambre régionale de discipline est saisie plus de un mois et 15 jours après la saisine du président de la compagnie régionale aux fins de conciliation. Elle a permis également de préciser que cette forclusion est à apprécier au regard des différents exercices comptables, en fonction de la date à laquelle la demande de conciliation a été adressée pour chacun d'eux.

Statuant au fond relativement à un des exercices pour lequel le président de la compagnie régionale avait été saisi postérieurement à la demande initiale, le H3C a tout d'abord écarté la position de la société, qui se refusait à reconnaître tout droit à rémunération pour son commissaire aux comptes au titre de cet exercice, au cours duquel il avait présenté sa démission, en constatant que des travaux avaient bien été accomplis sur les comptes de cet exercice. Il a, en revanche, refusé d'admettre l'augmentation du taux horaire appliquée unilatéralement par le commissaire aux comptes et a fixé le montant des honoraires dus pour cet exercice sur la base de l'accord initial intervenu entre les parties, tel que ressortant de la lettre de mission.

5.2.3. Les décisions rendues en matière d'inscription

5.2.3.1. Inscription au registre du commerce

Le H3C a infirmé une décision d'une commission régionale d'inscription du 10 septembre 2012, qui avait refusé l'inscription d'une société de commissariat aux comptes au motif que cette dernière n'était pas inscrite au registre du commerce. Or, l'article R. 822-25 du code de commerce prévoit que l'inscription au registre du commerce a lieu au vu d'une ampliation de la décision d'inscription de la société sur la liste des commissaires aux comptes, adressée au greffe par la commission régionale d'inscription, la production de cette ampliation justifiant que la société et ses membres disposent de l'autorisation nécessaire à l'exercice de l'activité sociale.

5.2.3.2. Inscription, modification, transfert

À plusieurs reprises, le H3C a statué sur les appels interjetés à l'encontre des décisions d'une commission régionale d'inscription qui avaient rejeté des demandes d'inscription, de modification ou de transfert, au motif qu'il n'était pas valablement justifié de droits à l'occupation d'un local permettant l'exercice de la profession ou que les statuts de la société d'exercice professionnel versés au dossier comportaient des imprécisions ou irrégularités formelles.