

HAUT CONSEIL  
DU COMMISSARIAT AUX COMPTES



**REPÈRES**  
RAPPORT  
ANNUEL 2013



# ÉDITO

CHRISTINE THIN

2013, dix ans déjà depuis la loi de sécurité financière qui a institué le Haut Conseil ! Le défi n'était pas mince et il demeure, dans la perspective de 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. Le H3C 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.

2013 a été l'année d'une collaboration accrue entre régulateurs. L'engagement du H3C s'est traduit par la mise en place d'une base de données européenne pour collecter et échanger les résultats nationaux de contrôle des cabinets d'audit. Le H3C a contribué à la deuxième étude de l'IFIAR sur les résultats de contrôle au niveau mondial. Enfin, nous avons signé des accords de coopération avec nos homologues canadien, suisse et américain et poursuivi les négociations avec les Japonais.

La norme dite « RSE », autorisant le commissaire aux comptes à réaliser des prestations sur les formations sociales et environnementales, a été homologuée. 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.

Plus de mille cabinets de commissaire aux comptes ont été contrôlés en 2013. Les améliorations constatées lors de ces contrôles mais aussi les progrès encore attendus sont présentés dans ce document.

Le H3C 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.

## LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

■ Institué par la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003, le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) est l'autorité de supervision des commissaires aux comptes en France.

■ Sa mission s'inscrit dans le mouvement international de renforcement du contrôle légal des comptes en Europe.

■ Le H3C dispose d'une organisation qui relève de la loi et des textes réglementaires :

- Elle repose sur l'indépendance du collège, la compétence et la diversité des cultures professionnelles de ses membres.
- Le secrétaire général, assisté par les services, prépare et instruit les travaux du collège. Il dispose de pouvoirs propres en matière de contrôle des cabinets de commissaires aux comptes.
- Le secrétariat général est composé de 48 agents à fin décembre 2013.

■ Depuis 2009, le H3C dispose de l'autonomie financière. En 2013, les ressources du H3C se sont élevées à 8,5 M€.

# CONTRÔLES

## PROGRAMME DE CONTRÔLE DE L'ANNÉE 2013

### **Cabinets EIP** (détenant des mandats d'entité d'intérêt public)

- 183 cabinets EIP contrôlés dont 5 appartenant à l'un des principaux réseaux internationaux ;
- 729 mandats examinés dont 319 mandats EIP.

### **Cabinets non EIP** (ne détenant pas de mandat d'entité d'intérêt public)

- 977 cabinets non EIP contrôlés ;
- 1 963 mandats examinés.

Les entités d'intérêt public (article R. 821-26 du code de commerce) sont les entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ; les personnes faisant appel à la générosité publique ; les organismes de sécurité sociale mentionnés à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale ; les établissements de crédit ; les entreprises régies par le code des assurances ; les institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale ; les mutuelles ou unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité.

Un cabinet EIP peut détenir des mandats EIP et des mandats non EIP.

## RÉSULTATS DES CONTRÔLES

### **Cabinets EIP**

Les contrôles ont relevé des progrès, dans l'ensemble, quant à l'application des recommandations qui avaient été adressées aux cabinets EIP. Celles-ci devront toutefois être appliquées à l'ensemble des mandats détenus et non pas seulement aux mandats déjà contrôlés.

- Les cabinets ont amélioré les procédures et les méthodologies d'audit mises en place. Néanmoins leur efficacité et leur bonne application par les associés signataires ne sont pas encore totalement démontrées. 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, l'analyse et le suivi des risques d'atteinte à l'indépendance restent perfectibles.

- Les diligences sur les mandats pour lesquels les précédents contrôles avaient relevé des faiblesses ou des insuffisances ont été améliorées. La plupart des mandats bénéficient de travaux d'audit qui permettent de conclure à l'émission d'opinions d'audit étayées. La documentation figurant dans les dossiers reste toutefois insuffisante dans nombre de dossiers. Ce défaut de documentation contraint non seulement les contrôleurs à des vérifications complémentaires mais peut remettre en cause la fiabilité des travaux du commissaire aux comptes.
- 71 mandats, dont 47 mandats EIP, ne sont pas assortis d'opinions étayées par des diligences suffisantes. Pour ces mandats, l'étendue et la qualité des diligences d'audit mises en œuvre, voire leur documentation, sur des cycles significatifs ou à risque et sur l'information financière fournie par l'entité, ne permettaient pas de fonder suffisamment les conclusions des audits.
- Ces résultats sont comparables à 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.

### **Cabinets non EIP** (ne détenant pas de mandat d'entité d'intérêt public)

Les résultats des contrôles des cabinets non EIP sont similaires à ceux des années précédentes.

- 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 est estimée satisfaisante dans la plupart des mandats examinés. Comme pour les années précédentes, les améliorations à apporter sont 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.
- Pour 73 mandats, l'opinion délivrée par l'auditeur n'est pas étayée par des diligences suffisantes.

# CONTRÔLES

## RECOMMANDATIONS DU H3C

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 l'indépendance des cabinets 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, démissions).

## SUIVI DES CONTRÔLES DES PROGRAMMES PRÉCÉDENTS

Tous les contrôles réalisés donnent lieu à un courrier de recommandations graduées selon l'importance des faiblesses et des déficiences relevées. Dans les cas les plus graves, des saisines du parquet général à toutes fins peuvent être faites.

	Cabinets EIP Cycle antérieur 2009-2011	Cabinets EIP Cycle en cours 2012-2014	Cabinets non EIP 1 <sup>er</sup> Cycle 2008-2013
Nombre de courriers individuels de recommandations adressés aux cabinets*	550	146	4 500
Dont nombre de plans d'amélioration demandés	165	36	614
Dont nombre de saisines à toutes fins du procureur général	16	14	166

\*nombre de courriers adressés depuis 2010 aux cabinets, en cumul

# JURIDICTIONNEL

Le H3C juge en appel les décisions relatives à l'inscription, à la discipline et aux contestations d'honoraires des commissaires aux comptes.

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

■ À ce titre, il a rendu seize décisions en 2013.

	2013	2012
Discipline	5	4
Honoraires	1	4
Inscription	10	10*
<b>TOTAL</b>	<b>16</b>	<b>18*</b>

\* dont une décision avant dire droit

# RÉFORME DE L'AUDIT

En réponse à la crise financière de 2008, la Commission européenne a engagé en 2010 un processus de réforme du cadre de la régulation et de la supervision du secteur financier européen. Elle a proposé fin 2011 une directive et un règlement 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 textes européens<sup>1</sup> ont été adoptés en 2014. Les travaux de transposition de ces textes dans le droit national auront lieu d'ici juin 2016. Le H3C apportera son expertise sur les évolutions possibles de la législation française en la matière et formulera des préconisations.

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.**

<sup>1</sup> Directive 2014/56/UE et règlement 537/2014.

## INTERNATIONAL

### Coopération bilatérale

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

### Coopération intra-européenne

- 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, l'EGAIOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies) a continué ses travaux d'évaluation des systèmes de supervision des états tiers.
- L'European Audit Inspection Group (EAIG), plateforme de coopération des régulateurs d'audit européens dans

le domaine des contrôles, 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 avec ses homologues de l'EAIG plusieurs lettres communes en réponse aux consultations organisées par l'IAASB et l'IESBA sur les modifications envisagées des normes internationales d'audit et d'éthique : rapport d'audit, travaux des auditeurs sur les informations qui accompagnent les états financiers, programme de travail et orientations stratégiques.

### Coopération internationale

Le H3C a contribué activement aux travaux de l'IFIAR qui a pour la deuxième fois publié une enquête qui consigne les résultats des contrôles des grands réseaux internationaux réalisés par ses membres.

# AVIS ET SAISINES

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.

Pour faciliter le traitement des questions adressées au H3C, une commission spécialisée en matière de saisines a été mise en place. Elle est notamment chargée de se prononcer sur l'orientation de traitement des questions adressées au H3C et de déterminer celles qui relèvent d'un avis de portée générale qu'il est utile de rendre public et celles devant faire l'objet d'une réponse directe au requérant.

**Le H3C a rendu des avis de portée générale sur les thèmes suivants :**

---

## Avis 2013-03

---

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 ?

---

## Avis 2014-02

---

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 ?

---

## Avis 2014-03

---

Questions relatives à l'exercice du contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision

**Des réponses directes ont été apportées par le secrétaire général à des situations individuelles. Elles concernent les sujets suivants :**

- Autorévision
- Nomination, cessation des fonctions
- Co-commissariat
- Activité commerciale
- Succession de missions

**En décembre 2013, le H3C a publié deux communiqués :**

- l'un, au titre de la mission d'évaluation des banques par la Banque centrale européenne (BCE) ;
- l'autre, sur l'application de la bonne pratique professionnelle relative à la rotation des associés.

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

# 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 homologuées par le Garde des Sceaux. 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 autorise le commissaire aux comptes à réaliser des prestations sur des informations

sociales et environnementales (RSE). Elle répond au besoin des entreprises de sécuriser leur communication en matière d'information RSE et ouvre le champ d'intervention du commissaire aux comptes aux informations non strictement financières.

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.

---

La version complète du rapport annuel 2013 est disponible sur le site [www.h3c.org](http://www.h3c.org)