

# Rapport annuel 2023



Le 1<sup>er</sup> janvier 2024, le H3C est devenu



HAUTE AUTORITÉ DE L'AUDIT



# Rapport annuel 2023 du **Haut conseil** du **commissariat** aux **comptes**

En application des articles 21 de la loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 relative aux autorités administratives indépendantes et autorités publiques indépendantes, et R. 821-7 du code de commerce, le Haut conseil du commissariat aux comptes doit rendre compte de l'exercice de ses missions et de ses moyens dans un rapport annuel, auquel sont annexées, le cas échéant, les observations du commissaire du Gouvernement.

Chaque année avant le 1<sup>er</sup> juin, ce rapport est adressé au garde des Sceaux, ministre de la Justice ainsi qu'au parlement, et il est publié sur le site internet du Haut conseil.

Rapport  
Annuel  
**2023**

---

H3C

ÉDITORIAL DE LA PRÉSIDENTE .....	4
----------------------------------	---

INTRODUCTION .....	6
--------------------	---

LES FAITS MARQUANTS DE L'ANNÉE 2023 .....	14
--	----

<b>1</b> LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES .....	16
--	----

1. Les 10 missions du H3C .....20
2. L'organisation du H3C .....23
3. Les moyens financiers du H3C.....31

<b>2</b> LES INSCRIPTIONS & LA TENUE DES LISTES .....	46
--	----

1. Un peu d'histoire.....49
2. La modernisation des procédures .....49
3. L'activité d'inscription en 2023 .....50
4. Inscription des auditeurs de pays tiers .....51

<b>3</b> LA NORMALISATION & LES ACTIONS VISANT À FACILITER L'APPLICATION DES TEXTES PAR LES COMMISSAIRES AUX COMPTES .....	52
---	----

1. Pourquoi normaliser ? .....53
2. Comment l'action normative s'inscrit-elle  
dans le corpus légal et réglementaire  
et comment est-elle mise en œuvre ? .....55
3. 20 ans de prérogatives accrues en matière  
normative.....56
4. Les actions normatives menées en 2023 .....58
5. Les actions visant à faciliter l'application  
des textes par les commissaires  
aux comptes .....60

<b>4</b> FORMATION PROFESSIONNELLE .....	62
---	----

1. Les obligations des commissaires  
aux comptes en matière de formation  
professionnelle continue ..... 63
2. Un rôle accru du superviseur de l'audit .....64
3. L'activité du H3C en 2023 .....65

<b>5</b> LES CONTRÔLES .....	68
------------------------------	----

1. Pourquoi contrôler l'activité professionnelle  
des commissaires aux comptes  
et comment sont-ils contrôlés ?.....69
2. 20 ans de prérogatives accrues :  
les moments clés ayant façonné  
les contrôles.....70
3. Le programme de contrôle  
de l'année 2023.....71
4. Les contrôles menés en 2023 .....72
5. Les suites données au contrôle  
et l'activité de la formation statuant  
sur les cas individuels .....75

<b>6</b> LES ENQUÊTES .....	76
-----------------------------	----

<b>7</b> LES PROCÉDURES DE SANCTION & LE CONTENTIEUX DES HONORAIRES.....	80
--	----

<b>8</b> LA COOPÉRATION EUROPÉENNE & INTERNATIONALE .....	88
---	----

1. Contribuer à la mise en place  
et à l'évolution de la réglementation  
européenne en matière d'audit .....90
2. Renforcer par des liens de coopération  
le système de régulation internationale.....92
3. Promouvoir les acquis du modèle français  
dans le cadre de relations bilatérales .....93

<b>9</b> LE SUIVI DU MARCHÉ DE L'AUDIT .....	96
---	----

1. Mettre en place et assurer le suivi  
du marché français de l'audit .....98
2. Contribuer au suivi du marché européen  
de l'audit .....99



# éditorial

**J'AI ASSURÉ LA PRÉSIDENTENCE  
DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT  
AUX COMPTES ET DE SON COLLÈGE  
DU 1<sup>er</sup> AVRIL 2021 AU 31 DÉCEMBRE 2023,  
NOMMÉE PAR DÉCRET  
DU PRÉSIDENT DE LA RÉPUBLIQUE  
APRÈS AVOIR OBTENU UN AVIS  
FAVORABLE DES COMMISSIONS  
DES FINANCES DE L'ASSEMBLÉE  
NATIONALE ET DU SÉNAT.**



Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2024, j'ai l'honneur de présider la Haute autorité de l'audit, qui succède au Haut conseil du commissariat aux comptes, en vertu de l'ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 portant transposition de la directive européenne CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), et à laquelle est confiée la nouvelle mission de supervision des professionnels certifiant les rapports de durabilité des entreprises, en sus des missions précédemment assurées par le H3C. Le Haut conseil n'aura donc jamais plus de 20 ans et le présent rapport annuel constitue sa dernière publication.

Dès lors, j'ai souhaité qu'il soit l'occasion, non seulement, comme à l'accoutumée, d'exposer la manière dont l'institution s'est acquittée de ses missions légales durant l'année passée, mais aussi, dans une perspective historique, de présenter les grandes étapes de l'évolution de la profession de commissaire aux comptes et des prérogatives de son autorité de régulation.

Créé le 1<sup>er</sup> août 2003, sous l'égide de la loi de sécurité financière, puis érigé en autorité publique indépendante, le Haut conseil a reçu pour mission de réguler la profession de commissaire aux comptes, afin de contribuer à l'amélioration constante de la qualité des travaux et de l'indépendance des professionnels, gages de confiance au service de la sécurité de notre économie et de l'intérêt général.

À l'occasion de la célébration des 20 ans de l'institution, Monsieur Dupond-Moretti, garde des Sceaux, ministre de la Justice, a salué la détermination et l'intégrité avec lesquelles le Haut conseil a rempli sa mission ainsi que l'engagement de ses trois Présidentes successives, Christine Thin, Christine Gueguen et moi-même. Tout au long de son parcours, le Haut conseil a pu également compter sur les grandes compétences des membres des compositions successives de son Collège ainsi que sur l'exceptionnelle qualité de ses collaborateurs, dont certains sont présents depuis l'origine, chacun doté d'une volonté indéfectible de servir l'intérêt public.

Le Haut conseil a doté la profession d'un corpus normatif qui définit les travaux attendus des commissaires aux comptes dans l'exercice de leurs missions. Partageant avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes l'ambition de faire progresser la qualité de l'audit en France, il a procédé directement, et a fait procéder, par délégation, à des contrôles rigoureux en veillant à la complète application des normes par les professionnels ainsi qu'au respect de l'ensemble de leurs obligations déontologiques et déclaratives.

Sa formation restreinte a prononcé des sanctions significatives contre les professionnels, personnes morales ou physiques, qui se sont écartés de leurs règles professionnelles ou déontologiques.

Il s'est enfin attaché à coopérer avec ses homologues étrangers et à promouvoir à l'international les acquis du modèle français du contrôle légal des comptes.

Au cours du programme 2023, le Haut conseil a réalisé 72 contrôles de 71 cabinets EIP et 727 contrôles de cabinets non EIP dont 19 ont été effectués directement par le Haut conseil et 708 dans le cadre de la délégation consentie par le Haut conseil à la Compagnie nationale. Les contrôles ont pu être opérés selon une seule ou plusieurs de nos six modalités, en fonction des risques préalablement détectés.

Le Haut conseil a publié, en 2023, pour la deuxième année consécutive, une synthèse détaillée de son programme de contrôle visant à présenter les bonnes pratiques d'audit financier et les cas de défaillances relevés durant l'année. Il a également poursuivi la mise en œuvre de son plan de rénovation des contrôles, dont le Collège a fait un axe prioritaire : depuis 2021, des contrôles agiles sont mis en œuvre par le Haut conseil, ciblés selon une approche fondée sur les risques présentés par les structures d'exercice ou par les mandats de certification qu'elles détiennent.

Dans le cadre de la coopération européenne et mondiale, le Haut conseil a accueilli, en 2023, ses homologues américain, belge, bulgare, norvégien ainsi que le président de l'AASB et la présidente de l'IESBA et rendu visite à son homologue espagnol.

Il me reste à souligner que le H3C a élaboré, fin 2023, pour la première fois, un guide destiné aux comités d'audit, contenant 17 recommandations, pour les guider dans l'exécution de leurs obligations liées au choix de nouveaux commissaires aux comptes, à la préservation de leur indépendance et aux travaux de contrôle légal des comptes.

En prévision de la transposition en droit français de la directive CSRD, visant à assurer la transparence et la qualité des informations fournies en matière de durabilité afin de faciliter la transition vers une économie juste et durable, réforme aux travaux desquels il a été étroitement associé par la direction des affaires civiles et du sceau, le H3C, pressenti pour être le régulateur de cette nouvelle mission, a publié le 4 juillet 2023, des lignes directrices permettant aux professionnels qui certifieront les rapports de durabilité des entreprises, d'appréhender les travaux à mettre en œuvre et les guidant dans l'expression formelle de leurs conclusions.

Le 20 octobre 2023, les conclusions du groupe de travail créé par le Collège en préparation de sa mission portant sur l'homologation des formations éligibles à la clause « grand-père » ont été publiées. Elles définissent, d'une part, le socle de compétences nécessaires aux auditeurs de durabilité et, d'autre part, les modalités et conditions des homologations des formations de 90 heures qu'ils devront suivre pour prétendre être inscrits sur les listes nationales que la H2A tiendra.

C'est avec enthousiasme et détermination que je partage avec le Collège la responsabilité de réguler la profession de commissaire aux comptes et les professionnels qui certifieront les rapports de durabilité en France. Très consciente des enjeux sociétaux de la réforme et dynamisée par la confiance renouvelée que le gouvernement témoigne à l'institution, mon ambition est d'accompagner les professionnels concernés, de les guider dans la mise en œuvre de cette nouvelle mission de certification et de participer à toujours améliorer la qualité de l'audit en France.

Les défis à venir sont ambitieux et engageants, je m'attacherai, avec le Collège et les 64 collaborateurs, à y répondre avec la même rigueur, la même intégrité et le même engagement.

**Florence Peybernès**  
Présidente du H3C

Créé par la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003, puis érigé en autorité publique indépendante par la loi de finances du 24 décembre 2007, le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) a eu pour mission, durant 20 ans, de superviser, en toute indépendance, la profession de commissaire aux comptes en France.

La réforme de 2003 poursuivait plusieurs objectifs et répondait à plusieurs préoccupations liées à la profession de commissaire aux comptes, et à leur mission de certification des comptes pour contribuer à renforcer la fiabilité des informations financières publiées par les entreprises, pilier fondamental de la transparence financière :

## ► **Indépendance et objectivité**

Au regard de son rôle de premier plan au sein de l'économie, la mission du commissaire aux comptes ne peut être exercée avec la rigueur attendue que si celui-ci est soumis à des règles d'indépendance et d'objectivité. La mise en place d'une instance de régulation indépendante de la profession s'imposait afin de faire respecter ces principes.

## ► **Contexte marqué par des scandales financiers**

La genèse du Haut conseil remonte à une époque où, comme dans de nombreux autres États à travers le monde, la confiance envers les acteurs de la finance s'est trouvée ébranlée par des scandales financiers de grande ampleur.

## ► **Renforcement de la confiance du public**

La transparence et la fiabilité des informations financières sont essentielles pour maintenir la confiance des investisseurs, des actionnaires, des créanciers et du public en général. La mission du Haut conseil consistait à faire progresser la qualité de l'audit et le respect de la déontologie, gages de la confiance accordée aux travaux des commissaires aux comptes, au service de la sécurité de l'économie et de l'intérêt général.

## ► **Adaptation aux normes internationales**

La création du H3C s'est également inscrite dans un contexte d'harmonisation des normes comptables et de gouvernance au niveau international. En dehors du renforcement du contrôle légal des comptes, l'Union européenne poursuivait le projet de se doter d'un langage comptable unique. Le Parlement et le Conseil ont adopté un règlement rendant obligatoire, dans les États membres, l'application de normes comptables internationales pour les états financiers consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne.



### **Point d'attention**

*En application de l'ordonnance du 6 décembre 2023 et du décret du 30 décembre 2023 transposant la directive européenne dite « CSRD », la codification du code de commerce portant sur le H3C et les commissaires aux comptes a été profondément modifiée. Les références législatives et réglementaires dans le présent rapport renvoient à la codification applicable en 2023.*



# Le commissariat aux comptes en France

**Le commissaire aux comptes, professionnel du chiffre et du droit indépendant, a pour mission légale de certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice.**

## 1. Une histoire plus que centenaire marquée par une exigence de confiance

Dès le **19<sup>e</sup> siècle**, le législateur a jugé nécessaire que soit établi un rapport à l'assemblée générale de certaines sociétés portant sur « la situation de la société, sur le bilan et les comptes présentés par les administrateurs », ce rapport étant déjà établi par un « commissaire » titulaire d'un « mandat ».

En effet, l'augmentation des flux économiques associée au nombre croissant d'acteurs et de parties prenantes a rendu nécessaire qu'un tiers indépendant réponde au besoin de confiance dans les informations financières communiquées par les sociétés.

C'est en **1863** qu'apparaît l'obligation, pour les sociétés par actions à responsabilité limitée, de désigner un commissaire chargé de présenter un rapport, lors de l'assemblée générale, sur la situation financière, le bilan et les comptes de la société. Les sociétés anonymes sont soumises à cette même obligation en **1867**.

Dès **1935**, le commissaire est soumis à des incompatibilités. Il doit faire l'objet d'un agrément par la cour d'appel, il dispose d'un droit permanent de contrôle et doit révéler au procureur de la République tout fait délictueux dont il aurait eu connaissance dans le cadre de son mandat.

La loi du **24 juillet 1966**, réformant le droit des sociétés commerciales, établit les fondements du commissariat aux comptes actuel et renforce ses attributions :

- le commissaire est désormais dénommé "commissaire aux comptes" ;
- il s'agit de professionnels indépendants ;
- des incompatibilités personnelles, familiales et financières sont liées à ses fonctions ;
- la profession devient indépendante de celle de l'expertise comptable ;
- les commissaires aux comptes sont regroupés au sein d'une organisation professionnelle.

La profession de commissaire aux comptes s'organise avec le décret du **12 août 1969** qui l'érige en profession réglementée, créant ainsi la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC). Instituée auprès du garde des Sceaux et dotée de la personnalité morale, la CNCC est en charge de la représentation de la profession et de la défense de ses intérêts moraux et matériels.

2023

2019

2014

2008

2003

2001

1984

1966

1935

1867

1863

# introduction



Cette profession continue son évolution progressivement, au fil de réformes successives, témoignant ainsi de l'importance croissante que le législateur accorde à la fiabilité et à la transparence de l'information financière :

► **1984 : La loi relative à la prévention des difficultés des entreprises**

Dans le cadre de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes doit informer les dirigeants des situations de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.

► **2001 : La loi relative aux nouvelles obligations économiques, dite NRE**, ajoute, au code de commerce, des articles relatifs aux incompatibilités et à l'exercice de la profession. Elle modifie également le statut du commissaire aux comptes en créant le nouveau code de déontologie, et établit des sanctions pénales envers les dirigeants d'entreprise dans le cadre d'entrave à la mission du commissaire aux comptes.

► **2003 : La loi de sécurité financière, dite LSF, du 1<sup>er</sup> août 2003**, renforce les règles déontologiques et professionnelles applicables aux commissaires aux comptes et le régime des incompatibilités professionnelles.

Elle crée le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), l'autorité de régulation de la profession de commissaire aux comptes.

► **2008 : la Loi de modernisation de l'économie (dite LME)** introduit l'adaptation des contrôles du commissaire aux comptes à la taille des entités, réforme les conditions de nomination du commissaire aux comptes dans les sociétés anonymes et relève le seuil de son intervention.

### ► **2014 : La réforme européenne de l'audit**

En 2014, la Commission européenne adopte une directive et un règlement visant à renforcer la qualité des audits, en accroissant la transparence et en prévenant les conflits d'intérêt. Entrés en application le 17 juin 2016, les principaux apports de cette réforme ont été les suivants :

- **Les cabinets d'audit** : les textes renforcent la déontologie et les exigences relatives à l'indépendance des commissaires aux comptes, tout particulièrement lorsqu'ils certifient des comptes d'entités d'intérêt public (EIP) :
  - a. La rotation obligatoire des mandats détenus auprès d'entités d'intérêt public impose au commissaire aux comptes, personne physique ou personne morale, de mettre fin à son mandat auprès d'une EIP au terme d'une durée déterminée. La nouvelle législation introduit une obligation de rotation des cabinets d'audit tous les 10 ans ou tous les 16 ans en cas d'appel d'offres à la fin des 10 ans. En présence d'un co-commissaire, la durée maximale pour un même mandat est portée à 24 ans.
  - b. La rotation des signataires impose au signataire du rapport de certification d'être remplacé au sein de l'entité par un autre signataire qui peut appartenir à la même structure d'exercice, au terme d'une durée de six exercices dans la limite de sept ans.
  - c. De nouvelles règles d'encadrement des services autres que la certification des comptes sont introduites. À rebours du précédent système interdisant aux commissaires aux comptes de fournir des services autres que l'audit sous réserve des diligences directement liées à ceux-ci, les commissaires aux comptes peuvent désormais fournir ces autres services à l'exception d'une liste de services par nature interdits, dans la limite d'un plafonnement (70 % de la moyenne des honoraires de certification des comptes sur les trois derniers exercices) pour les commissaires aux comptes intervenant pour des EIP, et sans limitation pour les autres.
  - d. Les commissaires aux comptes ont des obligations renforcées vis-à-vis des comités d'audit, qui prennent notamment la forme d'un rapport complémentaire et plus détaillé à remettre à celui-ci. Le rapport d'audit est enrichi pour assurer une meilleure cohérence entre les risques, l'approche d'audit et l'opinion des auditeurs.

- **Les entreprises** : la réforme de l'audit dote les comités d'audit des entités d'intérêt public de nouvelles prérogatives :

- a. S'assurer du respect des règles relatives à la rotation des cabinets et des associés signataires.
- b. Suivre la réalisation de la mission des auditeurs légaux et prendre connaissance des observations du Haut conseil du commissariat aux comptes.
- c. Communiquer à l'organe d'administration de l'entité des informations sur les résultats du contrôle légal des comptes et sur le rôle joué dans ce processus par le comité d'audit.
- d. Emettre un avis sur la nomination des commissaires aux comptes dans le cadre des appels d'offres.

### ► **2019 : La loi Pacte du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises**

procède au relèvement des seuils d'intervention du commissaire aux comptes dans les petites entreprises et a autorisé la profession à délivrer de nouveaux services compatibles avec leur cadre déontologique.

Elle crée également une nouvelle mission légale de certification des comptes des entités situées en dessous des nouveaux seuils, dont la durée du mandat est limitée à 3 exercices.

### ► **2023 : Ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 portant transposition de la directive européenne CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive)**

Les dernières évolutions législatives étendent le champ de la certification à celui de la certification des informations en matière de durabilité, en élargissant concomitamment la liste des tiers de confiance susceptibles de se voir confier cette nouvelle mission légale.

## 2. Les missions du commissaire aux comptes

La mission légale du commissaire aux comptes a évolué au gré des diverses réformes. Cette évolution s'est manifestée par un élargissement du nombre et de la nature des entités soumises au contrôle légal ainsi que par l'extension du champ des informations vérifiées.

Aujourd'hui, au-delà des missions de certification des comptes et de certification des informations en matière de durabilité, le commissaire aux comptes peut, en dehors ou dans le cadre d'une mission légale, fournir d'autres services ainsi que des attestations.

Les missions exercées par le commissaire aux comptes, qu'elles soient légales ou contractuelles, doivent être exécutées dans le respect des dispositions du code de commerce, de la réglementation européenne et des principes définis par le code de déontologie de la profession.

La loi Pacte a introduit une nouvelle mission légale pour 3 exercices qui s'adresse aux sociétés répondant à la définition de petite entreprise (entité ne dépassant pas, à la clôture de l'exercice, deux des trois critères suivants : 5.000.000 € de total bilan, 10.000.000 € de chiffre d'affaires HT et 50 salariés<sup>(1)</sup>).

Les entités non soumises à cette obligation légale peuvent faire appel volontairement à un commissaire aux comptes en vue d'un contrôle de leurs comptes.

(1) - Décret n° 2024-152 du 28 février 2024 relatif à l'ajustement des critères de taille pour les sociétés et groupes de sociétés

### 2.1. Secteurs d'intervention



### 2.2. Guider et sécuriser la démarche du commissaire aux comptes

La mission du commissaire aux comptes repose sur une démarche d'audit définie par les normes d'exercice professionnel, homologuées par le garde des Sceaux.

Dans le cadre de cette mission, le commissaire aux comptes veille également au respect du code de déontologie de la profession, visant à assurer l'indépendance, l'intégrité et l'objectivité nécessaires à l'exercice de sa profession.

En 2003, le code de commerce a prévu que des normes d'exercice professionnel (NEP) nationales constituent désormais le cadre de référence des diligences que doit mettre en œuvre un commissaire aux comptes dans le cadre de ses travaux de certification des comptes.

Le **code de déontologie** dicte les règles déontologiques applicables au commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission. Il constitue l'annexe 8-1 du livre VIII du code de commerce.

Les **normes d'exercice professionnel (NEP)** et les **normes de déontologie** encadrent la mission du commissaire aux comptes. Elles décrivent notamment l'ensemble des diligences que celui-ci doit accomplir avant de pouvoir émettre son opinion sur les comptes.

Les NEP s'attachent à converger avec les International Standards on Auditing (ISA) mais elles décrivent les spécificités de l'audit français telles que le co-commissariat aux comptes (NEP 100) et les obligations liées à la lutte contre le blanchiment (NEP 9605).

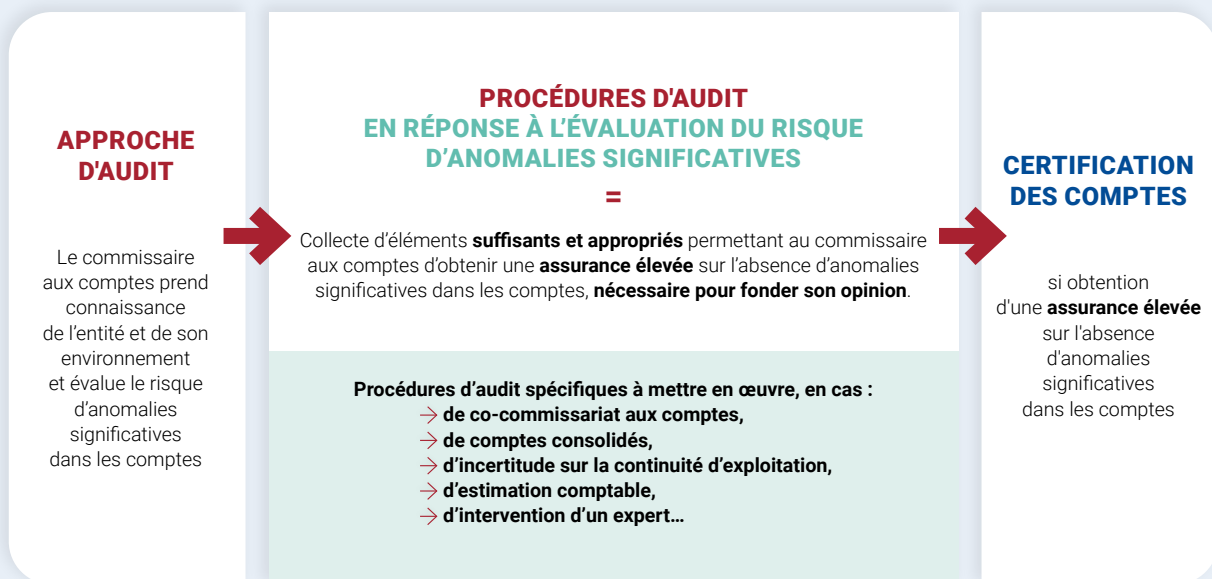
Les NEP définissent notamment :

- ▶ les principes et concepts fondamentaux de l'audit financier légal ;
- ▶ la démarche générale d'un audit financier ;
- ▶ les modalités de collecte des éléments probants, dans le cadre de cette démarche ;
- ▶ les modalités d'exercice du co-commissariat aux comptes ;
- ▶ les spécificités de l'audit des comptes consolidés.

La démarche d'audit mise en œuvre par le commissaire aux comptes est un processus structuré et rigoureux, permettant à ce professionnel de l'audit externe de donner une opinion sur la fiabilité des comptes annuels et consolidés d'une entreprise.

Cette démarche s'articule autour de plusieurs étapes clés et l'irrespect des NEP par le commissaire aux comptes est source de responsabilité civile et disciplinaire.

## Les textes réglementaires : la démarche d'un audit selon les NEP





# Le Haut conseil du commissariat aux comptes

**Le 11 décembre 2003, le Haut conseil, créé par la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003, est installé par le garde des Sceaux et adopte son règlement intérieur.**

## 1. Ses premières prérogatives

Le Haut conseil succède à la commission nationale d'inscription et à la chambre nationale de discipline, respectivement chargées de statuer sur les contestations en matière d'inscription et sur les recours en appel des décisions rendues par les chambres régionales de discipline.

La loi l'a chargé de définir les orientations, le cadre et les modalités des contrôles périodiques des commissaires aux comptes et d'en superviser la mise en œuvre et le suivi.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) apporte son concours au Haut conseil, dans le cadre de l'élaboration des normes d'exercice professionnel, de l'exercice des actions disciplinaires et de la réalisation des contrôles.

Les Compagnies régionales des commissaires aux comptes (CRCC) peuvent participer à la réalisation des contrôles et saisir également les chambres régionales de discipline.

Dans le même temps, dès sa création, le Haut conseil a affirmé sa présence sur la scène internationale, en participant aux tables rondes réunissant les autorités étrangères de surveillance de la profession d'auditeur et en s'associant aux divers projets internationaux portant sur l'audit des comptes et ses standards internationaux.

## 2. L'évolution de ses prérogatives

Les attributions légales et réglementaires du Haut conseil ont considérablement évolué au cours de ces 20 années écoulées.

### 2.1. Le contrôle d'activité : pierre angulaire de la qualité

Il n'est de confiance sans contrôle, sans que le contrôle n'exclue la confiance. Mais la confiance ne serait rien sans une haute qualité des travaux menés par les commissaires aux comptes. Le principe du contrôle de l'activité professionnelle a été introduit par le décret n° 69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel

des commissaires aux comptes, et plus précisément son article 66. Il s'est ensuite renforcé notamment par l'instauration au sein de la CNCC d'un contrôle national d'activité, d'un examen pluri-régional d'activité et au sein des Compagnies régionales avec les examens régionaux d'activité.

Ces contrôles reposaient alors sur une organisation interne à la CNCC et aux CRCC, avec le concours de professionnels en exercice, et s'appuyaient sur la constatation consensuelle au sein de la profession de la nécessité de disposer d'un tel dispositif. La vertu du contrôle d'activité pour faire progresser la qualité des travaux des commissaires aux comptes n'a ainsi jamais été remise en cause.

La création du H3C a d'ailleurs perpétué ce principe en permettant une professionnalisation progressive, notamment pour ce qui est du contrôle des professionnels certifiant les comptes d'entités d'intérêt public. En effet, outre l'unification du contrôle par la création du contrôle national de qualité dont le Haut conseil fixait le cadre, les orientations et les modalités et en supervisait l'exécution, la CNCC a dû se doter, en 2007, d'une équipe de contrôleurs qualité salariés et exerçant à temps plein.

En 2010, ce corps de contrôleurs salariés de la CNCC a intégré le Haut conseil qui a ainsi pu réaliser directement certains contrôles, tout en déléguant d'autres à la CNCC, ces contrôles délégués étant réalisés, sous la supervision du H3C, par des praticiens en exercice.

En 2016, avec l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit, les prérogatives du H3C ont été renforcées puisque le contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes certifiant les comptes d'entités d'intérêt public ont désormais relevé de la seule compétence des contrôleurs salariés du H3C, tandis que le contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes ne certifiant pas des comptes d'entités d'intérêt public est resté majoritairement délégué à la CNCC, sous la responsabilité finale du H3C.

## 2.2. L'évolution liée à la réforme européenne de l'audit

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a introduit des modifications importantes touchant la composition du Collège du Haut conseil, ses règles de fonctionnement et ses attributions.

La réforme a redéfini les compétences du H3C en matière d'inscription des commissaires aux comptes, de supervision de leur formation continue, d'élaboration et d'adoption des normes applicables à la profession. Le H3C acquiert des pouvoirs d'enquête et peut désormais prononcer directement des sanctions.

Il définit, en outre, le cadre et les orientations des contrôles, statue comme instance d'appel sur les décisions prises par les commissions régionales en matière de contentieux des honoraires et coopère avec ses homologues européens et étrangers.

Enfin, il doit suivre, pour le compte de la Commission européenne, l'évolution du marché de la réalisation des missions de contrôle légal des comptes des EIP.

Missions autrefois dévolues aux institutions professionnelles, l'inscription des commissaires aux comptes, la supervision de leur formation continue, l'élaboration et l'adoption des normes applicables à la profession sont désormais sous la responsabilité finale du Haut conseil. Son organisation et son fonctionnement ont été adaptés pour répondre à ses nouvelles missions.



# Les faits marquants de l'année 2023



9 FÉVRIER

**Programme de travail de la commission paritaire et mise à jour de son programme triennal**

Le H3C a approuvé le plan d'orientation 2023-2025 et le programme de travail pour l'année 2023 de la commission chargée d'élaborer les projets de normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel

23 MARS

**Définition des modalités de déclaration** par les commissaires aux comptes des conditions dans lesquelles ils satisfont à leur obligation de formation professionnelle continue

19 MAI

**Homologation de la convention de délégation**

par le Haut conseil du commissariat aux comptes à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes du suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes

**Homologation de la convention de délégation**

par le Haut conseil du commissariat aux comptes à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes de la réalisation des contrôles de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes n'exerçant pas de mission auprès d'entités d'intérêt public

26 JUIN

**Publication du rapport 2022 du H3C sur le dispositif LCB-FT**

Rapport annuel 2022 portant sur le dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme applicable aux commissaires aux comptes

24 JUILLET

**Mission d'assurance limitée en matière de durabilité : publication de la version anglaise de l'avis technique élaboré par le groupe de travail H3C-CSR**

16 MARS

**Lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme : publication du rapport d'analyse nationale des risques (ANR) 2023 du COLB**

Le Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (COLB) a publié une nouvelle version du rapport d'analyse nationale des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, qui prend en compte les recommandations du GAFI, auquel le H3C a participé à son élaboration

11 MAI

**Approbation des orientations générales et des différents domaines actualisés** sur lesquels la formation continue des commissaires aux comptes peut porter

14 JUIN

**Les Rencontres du H3C 2023 dédiées à la CSR et au devoir de vigilance**

Le H3C a organisé la 2<sup>e</sup> édition de cet événement désormais annuel sur le thème « **Réalités et défis de la CSR – Perspectives du devoir de vigilance** ». Sont intervenus, à cette occasion, le ministère de la Justice, la direction générale du Trésor, des représentants des entreprises et des vérificateurs des informations durables



4 JUILLET

**Rencontre au H3C avec Tom Seidenstein, Président de l'IAASB**

(International Auditing and Assurance Standards Board)

**Publication des conclusions du groupe de travail sur la mission d'assurance limitée en matière de durabilité**

En l'absence de norme européenne régissant cette nouvelle mission, cet avis technique a pour objectif de permettre aux vérificateurs du rapport de durabilité d'appréhender les travaux à mettre en œuvre et de les guider dans l'expression formelle de leurs conclusions



29 AOÛT

**La Présidente du H3C est reçue par le garde des Sceaux**

Monsieur Dupond-Moretti, garde des Sceaux, ministre de la Justice, a reçu la Présidente du H3C dans le cadre de la transposition de la CSRD et sur les enjeux à venir pour le H3C

**18 SEPTEMBRE****Publication de la 2<sup>e</sup> édition de la Synthèse du programme de contrôle**

Cette étude a pour objectif de dresser les principaux enseignements du programme de contrôle de l'année écoulée

**21 SEPTEMBRE****Les 20 ans du H3C**

Le Haut conseil a célébré ses 20 ans en présence de Monsieur Dupond-Moretti, garde des Sceaux, ministre de la Justice, de nombreuses hautes personnalités et des homologues européens et internationaux du H3C

**20 SEPTEMBRE****Conférence sur la transposition de la directive CSRD organisée conjointement avec la CNCC****22 SEPTEMBRE**

**Rencontre au H3C avec Madame Erica Williams,** Présidente du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

**20 OCTOBRE****Publication des conclusions du groupe de travail sur l'homologation des formations éligibles à la « clause dite de grand-père »**

Ces conclusions comprennent d'une part, la définition du socle de compétences nécessaires aux vérificateurs du rapport de durabilité et, d'autre part, des modalités et conditions des futures homologations

**15-22 NOVEMBRE****Déménagement des locaux du H3C à Paris La Défense****17 NOVEMBRE****Formation professionnelle continue Bilan de la campagne 2022**

Le H3C rappelle aux professionnels le caractère essentiel de la formation continue, gage de qualité de l'audit et dresse le bilan de la campagne 2022

**6 DÉCEMBRE****Ordonnance n° 2023-1142 portant transposition de la directive européenne CSRD**

La directive a créé, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024, une nouvelle autorité, la Haute autorité de l'audit (H2A), à laquelle sont confiées la nouvelle mission de supervision des professionnels certifiant les rapports de durabilité des entreprises, ainsi que les missions précédemment assurées par le H3C

**14 DÉCEMBRE****Publication d'un guide à destination des comités d'audit**

Ce guide contient 17 recommandations à destination des comités d'audit dans le cadre du suivi, par ces derniers, du contrôle légal des comptes, afin d'appeler leur attention sur les principales bonnes pratiques et zones de vigilance identifiées

**18 DÉCEMBRE****La Présidente du H3C est reçue par Monsieur Santiago Duran, Président de l'ICAC**

Monsieur Santiago Duran, Président de l'ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas), a reçu, à Madrid, la Présidente du H3C afin d'échanger sur les nouveautés induites par la transposition de la directive CSRD en France

**Réunions  
entre le H3C et la CNCC en 2023**

# LE HAUT CONSEIL du commissariat aux comptes





## LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES (H3C) EST LE RÉGULATEUR DE LA PROFESSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES EN FRANCE.

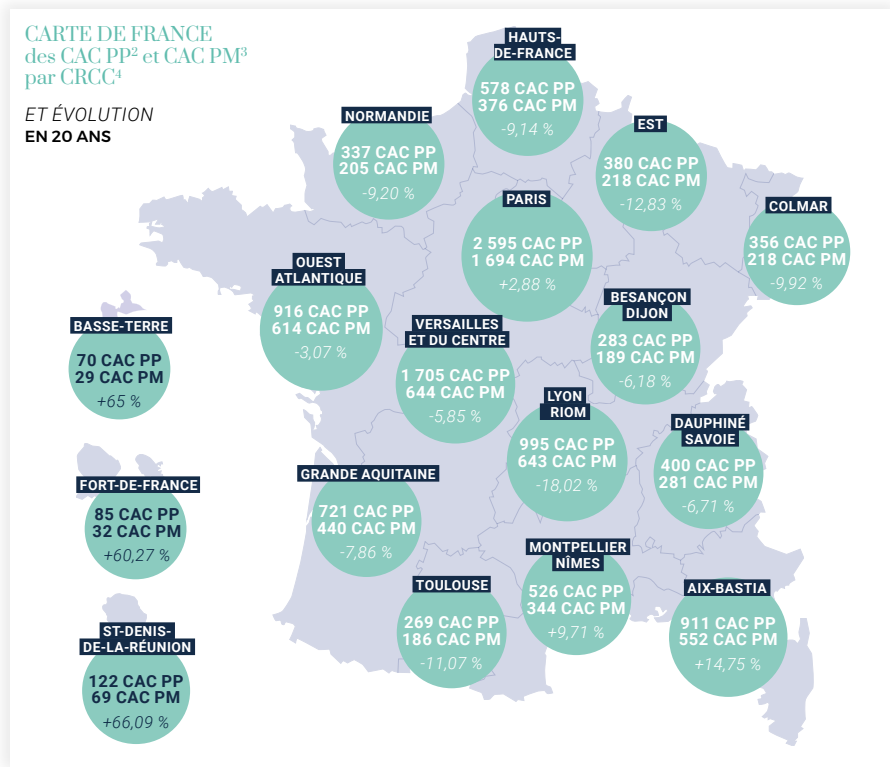
Autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale créée par la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003, le H3C a pour ambition de faire progresser la qualité de l'audit et le respect de la déontologie, gage de la confiance accordée aux travaux des commissaires aux comptes, au service de la sécurité de l'économie et de l'intérêt général.

Il assure la supervision des activités des commissaires aux comptes et accompagne les évolutions de la profession. Il veille par l'ensemble de ses actions à rapprocher les pratiques professionnelles des attentes des acteurs économiques. Il contribue par son influence à porter la voix de la France dans les travaux internationaux.

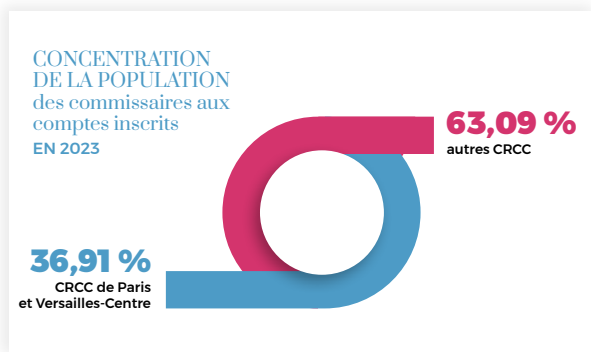
La composition de son Collège lui assure indépendance, objectivité et compétence. Son autonomie financière dans l'exercice de sa mission est prévue par le code de commerce et assurée par les cotisations versées par les professionnels.

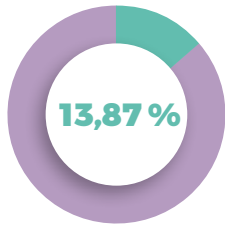


# FOCUS SUR LA POPULATION RÉGULÉE EN 2023 ET SON ÉVOLUTION SUR 20 ANS

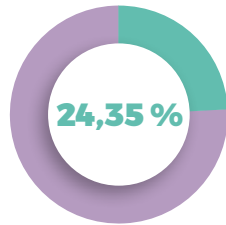


En 20 ans, la structuration de la profession sous forme de société de commissaires aux comptes s'est accélérée (augmentation du nombre de sociétés de commissariat aux comptes de 88% en 20 ans) alors même que le nombre de personnes physiques diminuait de 25%.





2003



2023

**FÉMINISATION**

La féminisation de la population est une autre évolution majeure opérée en 20 ans, les femmes représentent en 2023 un quart des inscrits contre seulement 13% en 2003.

**L'ACTIVITÉ DES COMMISSAIRES AUX COMPTES INSCRITS**

au 31 décembre 2023

CRCC	Nombre de titulaires de mandats							Nombre de CAC signataires et non titulaires de mandats	Répartition des honoraires par région	
	CAC PP de cette CRCC titulaires de mandats	Nombre mandats des CAC PP	CAC PM de cette CRCC titulaires de mandats	Nombre mandats des CAC PM	Nombre CAC de cette CRCC titulaires de mandats	Nombre de mandats des CAC de cette CRCC	En % du total de mandats	Nombre de CAC signataires et non titulaires de mandats	Total honoraires issus des déclarations d'activité	dont honoraires EIP
AIX-BASTIA	395	2 675	335	7 975	730	10 650	4,44%	402	68 996 942	1 500 999
BASSE-TERRE	50	364	23	282	73	646	0,27%	13	4 253 147	38 115
BESANÇON-DIJON	59	425	101	4 885	160	5 310	2,22%	137	33 559 079	655 070
COLMAR	131	1 259	113	4 073	244	5 332	2,22%	118	40 990 295	679 903
DAUPHINÉ- Savoie	138	971	159	6 683	297	7 654	3,19%	155	43 683 962	765 471
EST	117	862	112	4 868	229	5 730	2,39%	163	34 193 226	917 410
FORT-DE-FRANCE	24	201	21	586	45	787	0,33%	19	7 451 218	54 800
GRANDE-AQUITAINE	229	1 622	246	8 969	475	10 591	4,42%	311	61 375 588	345 413
HAUTS-DE-FRANCE	193	1 535	225	7 452	418	8 987	3,75%	241	52 658 580	258 520
LYON-RIOM	274	1 946	329	17 319	603	19 265	8,04%	603	129 332 050	4 565 313
MONTPELLIER-NÎMES	183	1 376	201	7 311	384	8 687	3,62%	213	48 128 197	469 762
NORMANDIE	86	567	115	5 797	201	6 364	2,66%	132	36 511 439	1 854 298
OUEST-ATLANTIQUE	190	1 185	326	22 890	516	24 075	10,05%	508	152 676 778	3 674 341
PARIS	1 008	7 150	995	34 338	2 003	41 488	17,31%	779	363 791 432	19 493 561
SAINT-DENIS DE LA RÉUNION	50	284	34	1 671	84	1 955	0,82%	37	17 413 112	297 026
TOULOUSE	149	1 375	139	4 523	288	5 898	2,46%	158	38 507 441	1 247 613
VERSAILLES-CENTRE	416	2 740	377	73 503	793	76 243	31,81%	814	1 649 023 180	412 406 580
<b>TOTAL GÉNÉRAL</b>	<b>3 692</b>	<b>26 537</b>	<b>3 851</b>	<b>213 125</b>	<b>7 543</b>	<b>239 662</b>	<b>100%</b>	<b>4 508</b>	<b>2 782 545 666</b>	<b>449 224 195</b>

Au 31 décembre 2023, seulement 57 % des commissaires aux comptes personnes morales inscrites et 42 % des personnes physiques inscrites sont titulaires de mandats. Au total, 73 % des personnes physiques inscrites signent des rapports de certification des comptes, soit à titre personnel soit pour le compte des sociétés inscrites.

Les mandats sont détenus à 89 % par des personnes morales. Enfin, il convient de noter que les commissaires aux comptes rattachés aux CRCC de Paris et de Versailles-Centre sont titulaires de 49 % de l'ensemble des mandats déclarés, générant 72 % des honoraires de certification totaux de la profession et 96 % des honoraires de certification des comptes des EIP.

# 1. Les 10 missions du H3C

Les missions du H3C telles que définies à l'article L. 821-1 du code de commerce sont les suivantes :

## 1. Inscire les commissaires aux comptes

Le H3C procède à l'inscription sur la liste nationale des commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales, ainsi qu'à celle des contrôleurs de pays tiers. Il tient à jour ces listes en prenant en compte toutes les modifications des mentions qui y figurent (radiation, omission, suspension, changements d'adresse, de forme juridique, de dirigeant, etc.).

## 2. Adopter les normes appliquées par les commissaires aux comptes

Le Haut conseil adopte les normes relatives à l'exercice professionnel, à la déontologie des commissaires aux comptes et au contrôle interne de qualité. Homologuées par arrêté du garde des Sceaux, ces normes au respect desquelles les commissaires aux comptes sont tenus, guident et sécurisent leur démarche. Le dispositif de normalisation est strictement encadré par les textes :

- les personnes habilitées à exprimer des besoins normatifs sont expressément définies<sup>5</sup> ;
- les projets de normes sont élaborés conjointement par des représentants du Haut conseil et des commissaires aux comptes réunis au sein d'une commission appelée « commission paritaire ». Afin d'améliorer l'efficacité du processus de normalisation, le délai maximal d'élaboration des projets de norme par la commission paritaire est fixé à quatre mois<sup>6</sup>. À défaut de respect de ce délai, le garde des Sceaux, ministre de la Justice, peut demander au Haut conseil de procéder à leur élaboration.

(5) - Le garde des Sceaux, le Haut conseil du commissariat aux comptes, l'Autorité des marchés financiers, l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

(6) - Article L. 821-14 du code de commerce modifié par la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, dite loi Pacte et décret n° 2019-514 du 24 mai 2019 fixant les seuils de désignation des commissaires aux comptes.

## 3. Définir les orientations de la formation continue des commissaires aux comptes et veiller au respect des obligations des professionnels en la matière

### OBLIGATION DE FORMATION

Les commissaires aux comptes doivent :

► Effectuer :

- 120 heures de formation au cours de 3 années consécutives ;
- au moins 20 heures au cours d'1 même année ;

visant à maintenir un **haut niveau de compétences** et respectant les orientations générales et les différents domaines définis par le H3C ;

► **Déclarer annuellement** sur le portail de la CNCC les actions de formation effectuées l'année précédente ;

► Joindre à leur déclaration **les pièces justificatives utiles** à la vérification du respect de leurs obligations.

Le Haut conseil **définit les orientations générales** et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes peut porter.

Le Haut conseil **veille au respect des obligations** des commissaires aux comptes dans le domaine de la formation. Faisant application du II de l'article L. 821-1 du code de commerce, il a délégué à la CNCC, la réalisation des tâches relatives au suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes. Le suivi de la mise en œuvre de cette délégation fait l'objet d'échanges réguliers entre le H3C et la CNCC. La CNCC rend compte annuellement du déroulement de la délégation dans un rapport adressé au président du H3C.



[Les orientations de la formation](#)

### Formation et qualité de l'audit

Dans un communiqué publié en novembre 2023, le H3C rappelle aux professionnels le caractère essentiel de la formation continue, gage de qualité de l'audit.

Pour le H3C, elle contribue à assurer le niveau de connaissance indispensable pour chaque commissaire aux comptes qui doit veiller à s'adapter à l'évolution constante des sujets et à leur complexité.

## 4. Accorder des dérogations et répondre aux questions relatives à la détermination de la date de départ du mandat initial

### Déterminer le point de départ d'un mandat de certification des comptes

Au cours de sa vie, une société de commissariat aux comptes est susceptible de connaître des évolutions dans sa composition, peut fusionner, être rachetée ou connaître d'autres événements susceptibles de poser des difficultés pour déterminer la date de départ d'un mandat. Dans une telle situation complexe, le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public (EIP) peut, en application du V de l'article L. 823-3-1 du code de commerce être amené à solliciter le bureau du Haut conseil pour déterminer la date de départ de son mandat initial.



### Accorder certaines dérogations à l'application des textes relatifs à la rotation des commissaires aux comptes et au plafonnement des honoraires

Un commissaire aux comptes est susceptible de fournir aux sociétés dont il certifie les comptes d'autres services dès lors qu'il respecte ses obligations déontologiques notamment en matière d'indépendance. En outre, il ne peut accepter une mission dès lors que le montant cumulé des honoraires autres que la certification excède 70% du montant des honoraires liés aux missions légales, sans y avoir été au préalable expressément autorisé par le H3C, et pour une période de deux exercices maximum.

Par ailleurs, la durée cumulée du mandat d'un commissaire aux comptes auprès d'une EIP ne peut excéder, selon les situations, 10 ans, 16 ans ou 24 ans. Cependant, cette durée peut être exceptionnellement prolongée par le H3C pour une durée supplémentaire qui ne peut excéder deux années.

Ces deux situations constituent des dérogations soumises au bureau du Haut conseil en application des articles L. 823-3-1 et L. 823-18 II du code de commerce.

## 5. Contrôler la qualité de l'activité des commissaires aux comptes

En application du 5° de l'article L. 821-1 du code de commerce, le H3C définit le cadre et les orientations du contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes.

Il s'agit de sa mission principale.

Les contrôles menés par le H3C ont pour objectif de s'assurer que la confiance accordée par les marchés, les utilisateurs des comptes et l'ensemble des parties prenantes aux interventions des commissaires aux comptes est justifiée. Cette finalité se décline en neuf objectifs :

- ▶ faire croître la qualité des audits conduits ;
- ▶ s'assurer de la pertinence de l'opinion du commissaire aux comptes au regard des diligences menées ;
- ▶ prévenir les manquements par l'identification d'insuffisances porteuses d'un risque de non détection d'anomalies significatives dans les comptes pouvant induire en erreur leurs lecteurs ;

- ▶ s'assurer du respect par les commissaires aux comptes de leurs obligations professionnelles ;
- ▶ détecter des insuffisances ou problèmes majeurs qui pourraient conduire, le cas échéant, à des poursuites disciplinaires ;
- ▶ dissuader du défaut de professionnalisme par la périodicité et la systématisation des contrôles ;
- ▶ valoriser les bonnes pratiques ;
- ▶ communiquer les résultats des contrôles de manière compréhensible ;
- ▶ identifier les situations nécessitant une évolution normative ou une évolution du périmètre d'intervention.

Lorsque des manquements sont constatés, les contrôles peuvent conduire à l'émission de recommandations ou, dans les cas les plus graves, à la saisine du rapporteur général du Haut conseil en vue de l'ouverture éventuelle d'une procédure disciplinaire.





## 6. Enquêter

Le rapporteur général du Haut conseil peut être saisi de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction par les personnes habilitées à le faire et peut également se saisir des signalements dont il est destinataire. À la tête du service des enquêtes du Haut conseil, il mène les investigations préalables à l'ouverture éventuelle de procédures de sanction.

L'enquête porte sur les fautes disciplinaires commises par les commissaires aux comptes, personnes physiques ou morales, résultant de tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession ou de négligences graves ou encore de faits contraires à la probité ou à l'honneur. Les investigations peuvent également concerner l'entourage des professionnels et les responsables des entités dont les comptes sont certifiés.

## 9. Coopérer

Le H3C coopère avec ses homologues dans le cadre européen et dans le cadre international, ainsi qu'avec les instances européennes de surveillance prudentielle. Il est membre des organisations européenne et internationale qui œuvrent à harmoniser la régulation de l'audit.

Il s'implique également dans les processus de consultation et de dialogue mis en place entre les normalisateurs mondiaux et les organisations de coopération des régulateurs d'audit.

## 7. Prononcer des sanctions

L'article 30 de la directive n° 2014/56/UE requiert que les États membres mettent en place des systèmes efficaces d'enquêtes et de sanctions pour détecter, corriger et prévenir une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes. Ce pouvoir de sanction est exercé par la formation restreinte.

Le code de commerce définit la procédure ainsi que les personnes qui peuvent être sanctionnées, la nature des sanctions et le plafond des sanctions pécuniaires. Peuvent être mis en cause : les commissaires aux comptes, leurs proches limitativement énumérés (ses associés et salariés, toute personne participant à la mission de certification des comptes, sa famille), les entités soumises à l'obligation de certification de leurs comptes et les membres de leurs organes de direction.

La décision de la formation restreinte est rendue publique sur le site internet du Haut conseil pour une durée qui ne peut être inférieure à cinq ans. Elle est publiée sous forme anonyme dans le cas où cette publication est susceptible de causer un préjudice grave et disproportionné aux parties en cause ou de perturber gravement la stabilité du système financier, d'une enquête ou d'un contrôle en cours.

## 8. Statuer en matière de contentieux des honoraires

En application de l'article L. 823-18-1 du code de commerce, la formation restreinte du H3C statue sur les litiges relatifs à la rémunération des commissaires aux comptes.

## 10. Suivre l'évolution du marché de l'audit

En application de l'article 27 du règlement (UE) N 537/2014 du 16 avril 2014, le Haut conseil et ses homologues européens réalisent un suivi de la qualité et de la compétitivité du marché du contrôle légal des comptes des EIP. Ce suivi permet d'apprécier le niveau de concentration de ce marché, les résultats des contrôles conduits par les régulateurs dans les cabinets, et le travail des comités d'audit.

## 2. L'organisation du H3C

Pour l'exercice de ses missions, le Haut conseil dispose de plusieurs instances décisionnelles constituées au sein du Collège. Des commissions consultatives préparent ses travaux en amont.

### Les instances de décision

Les missions confiées au Haut conseil sont exercées par son Collège présidé par un conseiller de la Cour de cassation.



Les membres du collège du H3C.  
Non présente sur la photo : Mme Florence Vincent.

### Les 14 membres du collège nommés dans le respect de la parité

**Le président du Haut conseil**  
Membre de la Cour de cassation

**Le président de l'Autorité des marchés financiers (AMF) ou son représentant.**

**Le directeur général du Trésor ou son représentant.**

**4 personnes qualifiées**  
en matière économique et financière :

la **1<sup>ère</sup>** choisie pour ses compétences dans les domaines des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;

la **2<sup>ème</sup>** pour ses compétences dans le domaine de la banque ou de l'assurance ;

la **3<sup>ème</sup>** pour ses compétences dans le domaine des petites et moyennes entreprises, des personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou des associations ;

la **4<sup>ème</sup>** pour ses compétences en matière de comptabilité nationale et internationale.

**3 magistrats**

**2** magistrats de l'ordre judiciaire dont l'un préside la formation restreinte et l'autre supplée le président du Haut conseil en cas d'empêchement,  
**1** magistrat de la Cour des comptes.

**Le président de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) ou son représentant.**

**1 professeur des universités**

spécialisé en matière juridique, économique ou financière.

**2 commissaires aux comptes**

ayant cessé leur activité.

**1 commissaire du gouvernement**

après du Haut conseil est désigné par le garde des Sceaux. Il siège avec voix consultative et n'assiste pas aux délibérations de la formation restreinte. Les fonctions de commissaire du Gouvernement sont assurées par le directeur des affaires civiles et du Sceau ou son représentant.



**Florence  
Peyberns**

Présidente  
du Haut conseil  
Conseillère à la Cour  
de cassation



**Xavier  
Blanc**

Conseiller référendaire  
à la Cour de cassation  
Président de la formation  
restreinte



**Marie-Laure  
Bélaval**

Conseillère à la Cour  
de cassation  
Présidente suppléante  
du collège



**Thierry Vught**

Conseiller maître  
à la Cour des comptes  
(membre jusqu'au  
27 juillet 2023)



**Marie Seiller**

Représentante  
du président de l'Autorité  
des marchés financiers  
(AMF)



**Emmanuel  
Rocher**

Représentant  
du Président de l'Autorité  
de contrôle prudentiel  
et de résolution (ACPR)



**Robin  
Fournier**

Représentant du  
Directeur général  
du Trésor



**Bénédicte  
François**

Professeure des  
universités spécialisée  
en matière juridique,  
économique et financière



**Florence  
Vincent**

Personne qualifiée en matière économique et financière  
et compétente dans les domaines des offres  
au public et des sociétés dont les titres sont admis  
aux négociations sur un marché réglementé



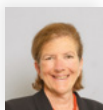
**Gérard  
Gil**

Personne qualifiée  
en matière économique  
et financière et  
compétente dans  
le domaine de la banque  
ou de l'assurance



**Olivier  
de La Chevasnerie**

Personne qualifiée  
en matière économique  
et financière et compétente  
dans le domaine des  
petites et moyennes  
entreprises, des personnes  
morales de droit privé ayant  
une activité économique  
ou des associations



**Marie-Pierre  
Calmel**

Personne qualifiée  
en matière économique  
et financière et  
compétente en matière  
de comptabilité nationale  
et internationale



**Jean-Jacques  
Dussoutour**

Personne ayant exercé  
la profession de  
commissaire  
aux comptes



**Yves  
Nicolas**

Personne ayant exercé  
la profession de  
commissaire  
aux comptes

## Composition des formations du Collège en 2023

Les compétences du Haut conseil sont exercées par son Collège au sein de quatre formations distinctes :

► **la formation plénière** traite des questions générales ne relevant pas de la compétence des autres formations. Le Collège réuni en formation plénière adopte les projets de normes, définit les orientations générales relatives à la formation continue et aux contrôles, et répond aux questions soulevées par l'application des textes réglementant l'activité des commissaires aux comptes afin d'en faciliter l'application. Il définit la stratégie internationale du H3C et les positions prises par celui-ci au sein de l'Union européenne et à l'extérieur de celle-ci. Enfin, il décide du fonctionnement du Haut conseil. La formation plénière regroupe les 14 membres du collège ;

► **la formation restreinte** statue en matière de contentieux des honoraires et sur les procédures de sanction. Elle est composée d'un magistrat de l'ordre judiciaire qui

en est le président et de quatre autres membres du collège élus en son sein ;

► **la formation statuant sur les cas individuels** est chargée d'examiner les cas individuels nécessitant une prise de position du Haut conseil en dehors des procédures confiées à la formation restreinte. Elle peut rendre des décisions relatives à l'inscription des commissaires aux comptes, statuer sur des saisines individuelles, se prononcer sur les suites à donner aux contrôles lorsque ceux-ci ont mis en évidence des défaillances susceptibles de nécessiter l'émission de recommandations, voire l'ouverture d'une enquête. À l'issue d'une enquête, et sur le rapport qui lui en est fait par le rapporteur général, elle peut décider d'ouvrir une procédure disciplinaire. Elle est composée des neuf membres du collège qui n'appartiennent pas à la formation restreinte ;

► **le bureau** a pour mission d'autoriser, à titre exceptionnel, le renouvellement pour une durée de deux ans maximum de la mission du commissaire aux comptes ayant déjà exercé celle-ci auprès de l'entité concernée pendant le temps maximal autorisé en application des règles relatives à la rotation, de déterminer, en cas de doute, la date de début de mandat d'un commissaire aux comptes, et d'autoriser, à titre exceptionnel, le dépassement pour une période de deux exercices maximum, du plafond des honoraires pouvant être perçus par un commissaire aux comptes au titre des services autres que la certification des comptes. Le bureau est composé du président du Haut conseil et de deux membres titulaires et de leurs suppléants, élus par le Collège en son sein.

## Composition des formations du Collège en 2023

### FORMATION RESTREINTE

- ▶ M. Xavier Blanc, président,
- ▶ M. Thierry Vught,
- ▶ Mme Bénédicte François,
- ▶ M. Gérard Gil,
- ▶ M. Jean-Jacques Dussoutour.

### FORMATION STATUANT SUR LES CAS INDIVIDUELS

- ▶ Mme Florence Peybernès, présidente,
- ▶ Mme Marie-Laure Bélaval,
- ▶ Représentant de l'ACPR,
- ▶ Représentant de l'AMF,
- ▶ Représentant de la DGT,
- ▶ Mme Florence Vincent,
- ▶ M. Olivier de La Chevasnerie,
- ▶ Mme Marie-Pierre Calmel,
- ▶ M. Yves Nicolas.

### BUREAU

#### Membres titulaires

- ▶ Mme Florence Peybernès, présidente,
- ▶ Mme Florence Vincent,
- ▶ M. Yves Nicolas.

#### Membres suppléants

- ▶ Suppléant de Mme Vincent : Représentant du président de l'AMF,
- ▶ Suppléant de M. Nicolas : Représentant du président de l'ACPR.

## L'activité du Collège en 2023

	Formation plénière	Formation statuant sur les cas individuels	Bureau
NOMBRE DE RÉUNIONS TENUES EN 2023	21	22	7

## Commission paritaire

La commission dite paritaire, placée auprès du Haut conseil, élabore les projets de normes relatifs à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel en vue de leur approbation par le Haut conseil. Elle est composée de quatre membres du collège et de quatre commissaires aux comptes. Ils sont désignés par le H3C et la CNCC respectivement en veillant au respect des critères fixés par le règlement intérieur du H3C ainsi définis : « Les représentants du Haut conseil sont désignés par le Collège en raison de leurs compétences, de la diversité de leur expertise et de leur disponibilité ».

Dans l'exercice de sa mission, la commission peut faire appel à des experts. Elle s'est réunie 10 fois en 2023.



**Composition**  
des commissions du  
H3C en 2023

**COMMISSION NORMES**

La commission normes examine les sujets relatifs aux normes d'exercice professionnel et notamment les projets de normes élaborés par la commission paritaire. En outre, elle apporte son expertise sur les sujets normatifs discutés dans le cadre européen ou international au sein des groupes de régulateurs.

- Mme Calmel, présidente,
- M. Blanc,
- Mme Béval,al,
- M. de La Chevasserie,
- M. Dussutour.

**COMMISSION DES SAISINES ET DE LA DOCTRINE**

Cette commission, précédemment intitulée Commission des saisines, traite d'une part de l'examen de situations individuelles et, d'autre part, de sujets de portée générale. Sa composition est adaptée en conséquence.

- Mme Peybernès, présidente,
- Mme Béval,
- Mme François. En raison de sa qualité de membre de la formation restreinte, Mme François ne pourra pas siéger lors de l'examen de questions relatives à des cas individuels.
- M. Nicolas.

**COMMISSION INTERNATIONALE**

La commission internationale examine les sujets relatifs à la coopération européenne et internationale du H3C.

- M. Gérard Gil, président,
- Mme Peybernès,
- Représentant de l'ACPR.

**COMITÉ D'AUDIT**

- M. Vught, président (jusqu'au 27 juillet 2023),
- M. Gil, président (à compter du 14 septembre 2023),
- M. Nicolas.

**L'activité des commissions en 2023**

	Commission Normes	Commission des saisines et de la doctrine	Commission internationale	Comité d'audit
NOMBRE DE RÉUNIONS TENUES EN 2023	15	1	4	3



**Les services du Haut conseil**

**LES SERVICES DU H3C, PARMIS LESQUELS UNE MAJORITÉ D'ANCIENS PRATICIENS DE L'AUDIT ET D'ANCIENS AVOCATS, RÉUNISSENT 64 AGENTS AU 31 DÉCEMBRE 2023.**

En application de l'article R. 821-2 du code de commerce, le président du H3C a autorité sur l'ensemble des services.

Les services sont placés sous l'autorité d'un directeur général, M. Eric Baudrier, nommé par le président du H3C.

## Les services du H3C sont organisés de la manière suivante :

- ▶ Le cabinet permet d'organiser et de coordonner l'action du président, du directeur général et du rapporteur général du H3C. Il est également chargé de la communication interne et externe du H3C.
- ▶ Le rapporteur général dirige le service chargé de procéder aux enquêtes préalables à l'ouverture éventuelle de procédures de sanction et de suivre ces dernières jusqu'à leur terme. Il assiste personnellement, ou en se faisant représenter, à l'audience de la formation restreinte devant laquelle il expose oralement ses conclusions sur l'affaire, et peut proposer des sanctions. Son service dispose d'une équipe d'enquêteurs. Il est assisté d'un directeur des enquêtes et de deux superviseurs juridiques.
- ▶ Le directeur de l'administration générale et des ressources humaines supervise les travaux liés au fonctionnement interne du H3C. Il est en outre chargé de la gestion des relations humaines et du management social du H3C.
- ▶ La division normes et déontologie est consultée sur l'ensemble des questions relatives aux règles et pratiques professionnelles. Elle instruit en particulier les sujets qui relèvent des domaines de la commission normes, de la commission paritaire, de la commission des saisines et de la doctrine et du bureau. Elle contribue également aux prises de position du H3C au sein des instances internationales dans les domaines normatifs et déontologiques.
- ▶ La direction des contrôles comprend une division des contrôles EIP et une division des contrôles non EIP, toutes deux coordonnées par le directeur général, qui exerce également les fonctions de directeur des contrôles. La direction des contrôles prépare les décisions du H3C relatives au cadre et aux orientations des contrôles. La division des contrôles EIP réalise directement le contrôle des cabinets de commissariat aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public. La division des contrôles non EIP supervise les contrôles effectués par la CNCC et les CRCC dans le cadre de la délégation consentie à la CNCC, et réalise directement certains contrôles sur certains des cabinets, en général les plus importants, ne détenant pas de mandats auprès d'EIP.
- ▶ La division juridique intervient sur toutes les questions juridiques en lien avec le fonctionnement du H3C (ressources humaines, marchés publics, assurances...) et est également responsable de l'organisation des séances et du secrétariat de la formation plénière du collège et de la formation statuant sur les cas individuels ainsi que du suivi des obligations de formation des commissaires aux comptes.
- ▶ La direction financière, chargée du traitement des questions budgétaires et financières du H3C, assure, depuis 2020, le recouvrement direct des cotisations dues au H3C par les commissaires aux comptes. Depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2022, une brigade de vérification des cotisations versées au H3C a été créée et est rattachée à la direction financière.
- ▶ Le pôle inscription des commissaires aux comptes est chargé d'instruire les dossiers d'inscription et de radiation des commissaires aux comptes et de la tenue des listes prévues à l'article L. 822-1 du code de commerce.
- ▶ Le pôle « informatique » veille à la performance et à l'optimisation des systèmes d'information du H3C.
- ▶ La division de la prospective et des affaires internationales réunit :
  - la division de la prospective, avec pour principale mission d'alimenter le Haut conseil dans ses réflexions sur l'évolution des métiers d'auditeur et sur l'identification des attentes des parties prenantes, en ligne directe avec les différentes instances internationales et nationales. Le travail de cette division est actuellement fortement orientée vers la directive dite « CSRD » et la future directive européenne sur le devoir de vigilance.
  - la direction internationale coordonne l'action internationale du H3C et participe aux travaux sur la régulation de l'audit conduits dans le cadre des instances européennes et internationales. Elle assiste le H3C dans l'ensemble de ses relations avec ses homologues étrangers et toutes les parties prenantes sur la scène internationale.

Le directeur de la DPAI a, par ailleurs, été élu en juillet 2020, président du CEAOB (groupement des régulateurs européens en matière d'audit financier), mission qu'il exercera jusqu'en juin 2024.

Le H3C est doté d'un agent comptable nommé par arrêté conjoint du garde des Sceaux, ministre de la Justice, et du ministre chargé du budget. Il est responsable personnellement et pécuniairement du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du H3C. Il est également personnellement et pécuniairement responsable des contrôles qu'il est tenu d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique. L'agent comptable établit un compte financier au terme de chaque exercice, lequel comprend notamment le compte de résultat, le bilan et l'annexe.

# Données sociales 2023

Les services du H3C, placés sous la direction d'un secrétaire général puis, depuis 2016, d'un directeur général, assistent le président et préparent les travaux du Collège et des commissions.

En 20 ans, les effectifs sont progressivement passés de 11 collaborateurs à 64 en 2023, le plafond d'emplois de la H2A pour 2024 étant fixé par la loi de finances à 73 ETPT. Durant cette période, ce sont près de 90 collaborateurs, en plus de ceux actuellement présents, qui ont participé à la régulation de l'audit.

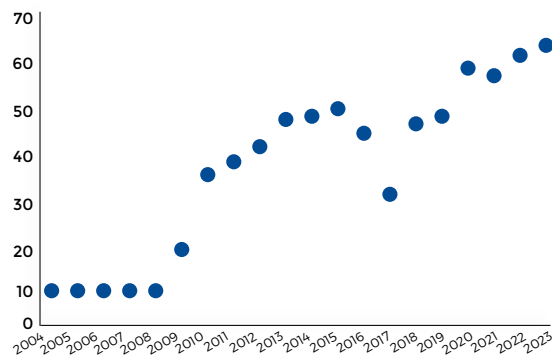
Le H3C a accueilli, au cours de l'exercice 2023, 11 nouveaux collaborateurs<sup>7</sup> et 11 collaborateurs sont sortis des effectifs<sup>8</sup>.

(7) - 1 enquêteur, 1 assistante enquête, 1 chef de cabinet, 1 contrôleur EIP, 1 gestionnaire data manager, 2 data analystes, 1 adjointe de la directrice DND, 1 chargée de mission DND, 1 chargé de mission durabilité, 1 agente d'entretien.

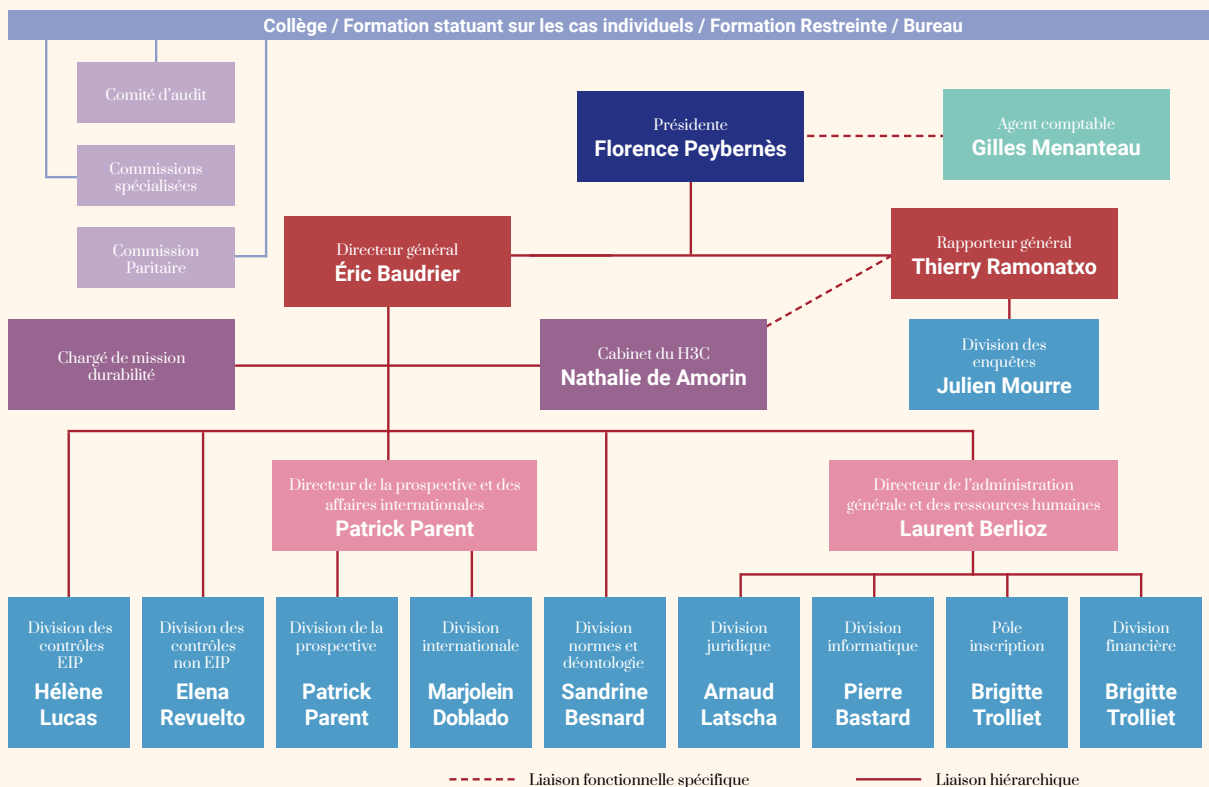
(8) - 2 enquêteurs, 1 assistante enquête, 1 contrôleur EIP, 1 data analyste EIP, 2 contrôleurs non EIP, 1 chargé de mission à la division internationale, 1 adjointe de la directrice DND, 1 chef de cabinet, 1 chargée de mission DND.

## ÉVOLUTION DE L'EFFECTIF DU H3C EN ETPT

entre 2004 et 2023



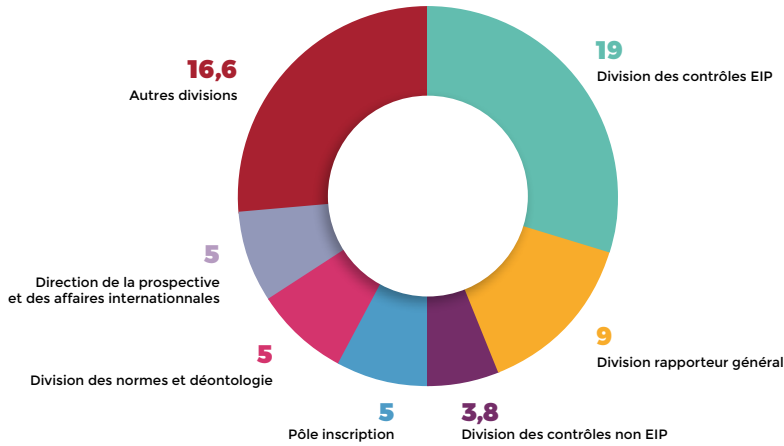
## Organigramme de l'équipe





## RÉPARTITION DES EFFECTIFS (ETP RETRAITÉ DES TEMPS PARTIELS)

Au 31 décembre 2023



## ÂGE MOYEN

44,9 ans  
en 2023



43,3 ans  
en 2022

Au H3C,

5 femmes



figurent parmi les dix plus hautes rémunérations allouées.

## POPULATION

58 %  
femmes en 2023



63 %  
femmes en 2020

## TÉLÉTRAVAIL

En 2023

51 jours

de télétravail en moyenne  
par collaborateur sur l'année

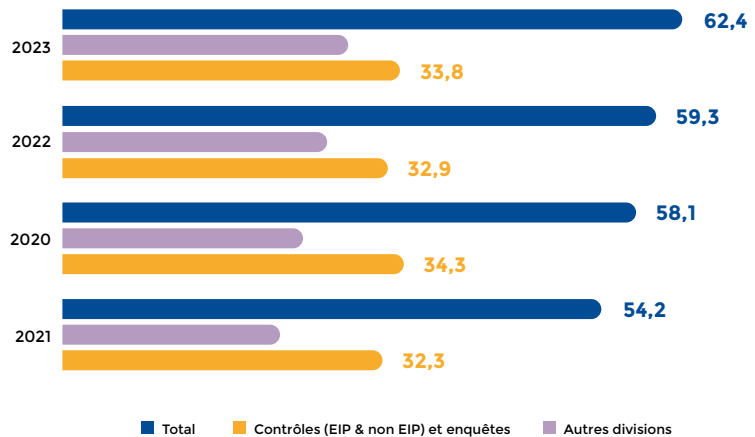
## ANCIENNETÉ MOYENNE



4,5 ans  
en 2021

4,9 ans  
en 2023

## PROPORTION ACTIVITÉS DE CONTRÔLE ET D'ENQUÊTE (ETPT)



# Données sociales 2023

## EN 2023, LE H3C A POURSUIVI SES RECRUTEMENTS POUR ATTEINDRE 62,4 ÉQUIVALENTS TEMPS PLEINS

Le Haut conseil recherche régulièrement des auditeurs très expérimentés susceptibles de rejoindre les équipes pluridisciplinaires de contrôleurs et d'enquêteurs, mais aussi des juristes ou des spécialistes des systèmes d'information venant de cabinets, d'entreprises ou d'institutions financières.

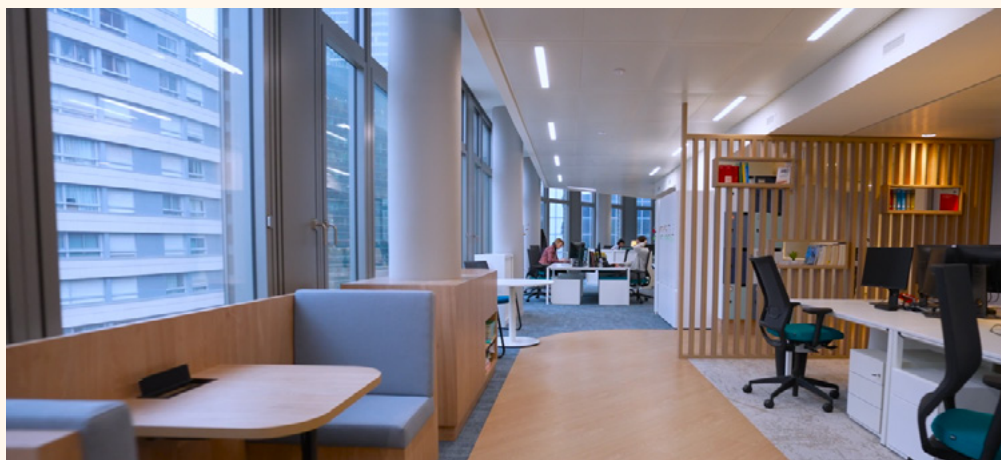
Ils couvrent ensemble, lors des contrôles, les aspects comptables, juridiques et financiers afin d'apprécier la qualité de l'exécution de la mission de commissaire aux comptes et participent *in fine* à l'amélioration de la qualité de l'audit en France.

Le rejoindre, c'est aussi la possibilité de travailler avec des régulateurs étrangers, de participer au travail d'organisations européennes et internationales et de développer ses compétences techniques dans un environnement respectueux de l'équilibre entre la vie privée et la vie professionnelle.

Compte tenu des nouvelles missions liées à la durabilité confiée à la H2A par le législateur, l'autorité intensifie sa politique de recrutement de nouveaux talents dans différents domaines d'expertise.

### La visite des nouveaux locaux, c'est ici

Le 15 novembre 2023, le H3C a déménagé dans ses nouveaux locaux situés à Paris La Défense



## INSTANCES REPRÉSENTATIVES DU PERSONNEL

Depuis 2016, le H3C est doté d'une délégation unique du personnel, devenue comité social et économique en 2019, qui s'est réuni 52 fois (dont 5 fois en 2023) et a rendu 15 avis (dont 1 en 2023). Le 15 décembre 2023, 3 membres titulaires et 3 suppléants ont été élus pour le collège "cadre" alors que les sièges du collège "employés" n'ont pas été pourvus. Ensemble, les instances ont fait preuve d'implication et de dévouement au service des autres permettant un dialogue constructif et ouvert.

## 3. Les moyens financiers du H3C

### Rapport de gestion de l'exercice 2023 du Haut conseil du commissariat aux comptes

#### Le mode de financement du H3C

Depuis janvier 2018, les recettes du H3C reposent sur le versement par les commissaires aux comptes inscrits, d'une cotisation assise sur les sommes facturées au cours de l'année civile précédente aux personnes ou entités dont ils ont certifié les comptes et, éventuellement, d'une cotisation supplémentaire si ces entités sont considérées comme d'intérêt public.

Tout commissaire aux comptes inscrit au 1<sup>er</sup> janvier est astreint à déclarer au H3C son assiette de cotisation avant le 30 mars, y compris lorsque ce montant est égal à zéro. Cette déclaration, ainsi que le paiement, sont réalisables par l'intermédiaire d'un portail Internet.

Le taux des cotisations (0,5 % des honoraires facturés tous mandats et 0,2% des honoraires facturés aux Entités d'Intérêt Public - EIP) est constant depuis l'origine.



#### Le déménagement du H3C

Des travaux majeurs prévus à court terme dans l'immeuble occupé par le H3C ont conduit à une résiliation amiable anticipée du bail en novembre 2023, assortie d'une indemnisation au profit du H3C.

C'est dans ce contexte que le H3C a signé deux baux commerciaux d'une durée de 6 ans portant sur des locaux, d'une part, et des salles de réunions, d'autre part, situés dans l'ensemble immobilier Watt-Ampère sis 16-40 rue Henri Régnault à Paris-La Défense, réduisant également la surface de ses locaux au moyen d'une nouvelle organisation de travail.

Le H3C a pris possession des nouveaux locaux le 22 novembre 2023. Le bail de l'ancien immeuble a pris fin le 30 novembre 2023.

#### Une autorité en pleine mutation

Le H3C était dès 2023 pressenti pour devenir la Haute autorité de l'audit (H2A) dans le cadre de la transposition de la directive européenne CSRD. L'autorité verrait ainsi ses missions étendues à des acteurs autres que les commissaires aux comptes. Sa gouvernance et son fonctionnement seraient remaniés pour tenir compte de cette nouvelle mission. L'exercice 2023 tient compte, dans la mesure du possible, des premiers investissements humains et informatiques pour accompagner la transformation de l'autorité, devenue effective au 1<sup>er</sup> janvier 2024.

## L'exercice budgétaire

Conformément à l'article 27 du décret n°2023-1394 du 30 décembre 2023, le compte financier du H3C est soumis à la formation plénière de la Haute autorité de l'audit au plus tard le 15 mars 2024.

Au cours de l'année 2023, le Collège du H3C a assuré trimestriellement le suivi de l'exécution budgétaire.

En application du règlement intérieur, ces éléments ont été présentés par le comité d'audit.

Le budget 2023, approuvé par le Collège du règlement du H3C en décembre 2022, sur la base de recettes estimées à 16 millions d'euros, présente un déficit d'environ 1,7 million d'euros.

Les principaux postes budgétaires sont les suivants :

### ► S'agissant des recettes :

- les cotisations relatives aux honoraires facturés par le commissaire aux comptes au cours de l'année civile précédente, aux personnes ou entités dont il a certifié les comptes, représentent 99% du total des produits de l'autorité ;
- les cotisations assises sur le seul montant des honoraires facturés au cours de l'année civile précédente aux EIP dont il a certifié les comptes, représentent 5,6 % des produits issus des cotisations ;

### ► S'agissant des dépenses :

- les charges de personnel représentent près de 58,2% des charges ;
- les charges annuelles relatives à la mise en œuvre par la CNCC des conventions de délégation du contrôle des cabinets ne certifiant pas des comptes d'EIP et du suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes, constituent 22,5% des dépenses ;
- les loyers et charges locatives qui figurent dans les charges à hauteur de 5,2% intègrent le loyer correspondant aux locaux du 104 avenue du Président Kennedy 75016 Paris ;
- les autres charges (14,1%) correspondent principalement aux rémunérations d'intermédiaires et honoraires, personnel extérieur, frais de déplacement, amortissements.

## Du budget voté au budget exécuté

L'exécution du budget est habituellement conditionnée par :

- l'activité des commissaires aux comptes, s'agissant des recettes ;
- la capacité du Haut conseil à recruter le personnel nécessaire à l'exécution de ses missions ;
- le volume d'heures de contrôles de cabinets non EIP réalisés par des contrôleurs praticiens de la Compagnie nationale, refacturés au H3C en application des conventions de délégation de mission.

Les cotisations dues au Haut conseil en 2023 se sont élevées à 15 758 580 €, en léger retrait par rapport au budget (-0,4%). L'hypothèse budgétaire de stabiliser les cotisations au niveau de 2022 s'avère fidèle.

Sur une population de 17 752 commissaires aux comptes inscrits appelés à déclarer, 98,8% l'ont fait. Les 1,2% restants (dont 176 toujours inscrits) ont fait l'objet de mises en demeure. Le H3C a omis 35 commissaires aux comptes de la liste pour non-déclaration des honoraires en application de l'article R. 822-26 du code de commerce dans sa version en vigueur en 2023<sup>9</sup>, démarches qui se poursuivront en 2024.

Le H3C a pour la première fois inscrit dans son budget, les cotisations sur années antérieures, les majorations ainsi que les produits obtenus des vérifications des bases déclarées par les commissaires aux comptes dans le cadre de leur déclaration d'honoraires, devenus récurrents. Ces éléments ont respectivement rapporté 59 K€ de cotisations relatives aux années 2020, 2021 et 2022 déclarées en 2023 et 190 K€ de majorations (sur un budget de 100 K€). Les opérations de vérifications sont encore en cours au 31 décembre 2023 et se poursuivent en 2024.

Le solde des produits perçus par le H3C concerne le remboursement des salaires de collaborateurs mis à disposition ainsi que des produits non récurrents sur la résiliation amiable anticipée du bail au 30 novembre 2023<sup>10</sup>.

L'année 2023 s'achève ainsi sur un résultat bénéficiaire de 492 K€, (soit une amélioration de 2,2 M€ par rapport au budget) dont 371 K€ résultant de la résiliation anticipée du bail mettant en évidence une diminution de 162 K€ par rapport au résultat 2022. Ce meilleur résultat qu'escompté est en grande partie lié à l'enregistrement des éléments non récurrents sur la période.

Afin de réaliser un suivi analytique de son activité, le Haut conseil distingue cinq unités sectorielles :

- les contrôles ;
- les enquêtes ;
- la formation restreinte ;
- les inscriptions ;
- les autres activités opérationnelles.

Les charges de fonctionnement de l'autorité sont réparties sur chacune des unités sectorielles, y compris celles liées aux fonctions « supports ».

(9) - Pour les commissaires aux comptes n'ayant pas déclaré leurs honoraires, le code de commerce permet à l'autorité après mises en demeure et convocation devant le Collège d'omettre de la liste ceux n'ayant pas régularisé leur situation.

(10) - Ce déménagement s'accompagne également par la mise en place d'espaces partagés (flex office), permettant de réduire la surface utile nette de 877 m<sup>2</sup> à 688 m<sup>2</sup> et le nombre de postes de travail offerts en simultané de 68 à 56. Ainsi, le rapport entre la surface utile nette du parc immobilier et le nombre de postes de travail passe de 13 à 12, qui traduit une meilleure densification des locaux.

## Les contrôles

Les contrôles du Haut conseil portent sur une « unité de contrôle ». Il s'agit d'une structure d'exercice ou d'un ensemble de structures d'exercice de commissariat aux comptes, inscrites (personnes physiques et morales) et titulaires de mandats de commissariat aux comptes, partageant des procédures communes.

En 2023, 62 unités de contrôle détenant au moins un mandat EIP ont été contrôlées directement par le Haut conseil. La réalisation de ces contrôles a mobilisé les contrôleurs EIP, salariés du Haut conseil. Le coût direct de ces contrôles EIP s'est élevé à 5,4 M€.

Le contrôle des cabinets non EIP, dont l'essentiel est réalisé dans le cadre de la délégation confiée à la CNCC, a porté sur 727 unités de contrôle. Parmi ces contrôles, le Haut conseil en a réalisé directement 15 dont 2 en binômes. La réalisation de ces contrôles a mobilisé 326 contrôleurs non EIP praticiens et 4 contrôleurs non EIP salariés du Haut conseil. Le coût de la mise en œuvre de la convention de délégation des contrôles des commissaires aux comptes ne certifiant pas des comptes d'EIP s'est élevé à 2,9 M€ en baisse de 0,9 M€ par rapport à l'année 2022 du fait de la baisse du nombre d'heures de contrôle délégué. Le coût direct de ces contrôles non EIP s'est élevé à 4,3 M€.

## Les autres activités opérationnelles

Les autres activités opérationnelles comprennent :

- ▶ la division internationale,
- ▶ la division normes et déontologie,

Elles intègrent les charges de personnel des divisions et pôles précités et une quote-part de charges générales de fonctionnement. Leur effectif cumulé s'élève à 10 personnes pour un coût de 2,6 M€.

## Les enquêtes

Le service du rapporteur général a mené 65 auditions, signé 47 rapports d'enquête, 36 rapports finaux et envoyé 69 notifications de griefs. Son effectif s'élevait à dix personnes au 31 décembre 2023. Le coût direct de ces enquêtes s'est élevé à 2,5 M€.

## La formation restreinte

Le coût direct de cette formation s'est élevé à 357 K€.



## Le pôle inscription

Le pôle inscription a vu son équipe se stabiliser en 2023 à 5 collaborateurs. Le service a reçu 4 016 demandes en matière d'inscription et a permis à la formation statuant sur les cas individuels (FCI) de prendre des décisions sur 4 138 dossiers (en hausse de 7% par rapport à 2022), réduisant d'autant le stock à traiter.

Le coût direct de ce pôle s'est élevé à 1 060 K€.

## L'activité support

Les charges de cette unité opérationnelle sont réparties sur l'ensemble des autres unités sectorielles et comprennent le coût de la convention de délégation relative au suivi de la formation professionnelle.

Par ailleurs, deux nouveaux services qui seront suivis de manière isolée dans le futur, ont été créés : la brigade des vérifications des cotisations, le service en charge de la durabilité.

En résumé

### UNITÉS SECTORIELLES

	2023	2022	Variation	
			en €	en %
CONTRÔLES	9 733 992 €	9 754 316 €	-20 324 €	0%
ENQUÊTES	2 547 461 €	2 661 509 €	-114 048 €	-4%
INSCRIPTION	1 060 988 €	853 046 €	207 942 €	24%
AUTRES SERVICES	2 611 802 €	2 389 034 €	222 768 €	9%
FORMATION RESTREINTE	357 651 €	250 061 €	107 590 €	43%
<b>TOTAL</b>	<b>16 311 894 €</b>	<b>15 907 966 €</b>	<b>403 928 €</b>	<b>2%</b>

## La performance financière

Le H3C inscrit son action dans une politique de rationalisation de ses charges et mutualise ses dépenses dès que cela est possible.

Dans ces conditions :

- la politique de rémunération des agents est liée aux performances individuelles, tout en s'inscrivant dans une logique de marché afin de pouvoir attirer et conserver les talents ;
- les dépenses sont engagées en fonction d'une analyse des besoins et les prestataires sont retenus après analyse du rapport qualité/prix de l'offre. Conformément au code de la commande publique, le Haut conseil met en œuvre des appels d'offres dès lors que le besoin estimé est supérieur à 40 K€ HT.

L'augmentation des achats non stockés de matières et fournitures s'explique essentiellement par le renouvellement des équipements informatiques proposés aux membres du Haut conseil.

Au 31 décembre 2023, les charges de personnel représentent 56,6% des charges d'exploitation et sont en hausse au regard des recrutements de 7% par rapport à 2022.

Le Haut conseil est soumis à la taxe sur les salaires qui représente une grande partie des impôts et taxes figurant au compte de résultat.

Le 14 mars 2024, la Haute autorité de l'audit a approuvé les comptes financiers de l'année 2023 relatifs au Haut conseil du commissariat aux comptes.

## Des mesures de mutualisation des moyens dans un but d'optimisation des dépenses

L'article 21 de la loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 portant statut général des autorités administratives indépendantes (AAI) et les autorités publiques indépendantes (API), prévoit désormais que « le rapport d'activité comporte un schéma pluriannuel d'optimisation de ses dépenses qui évalue l'impact prévisionnel sur ses effectifs et sur chaque catégorie de dépenses des mesures de mutualisation de ses services avec les services d'autres autorités administratives indépendantes ou autorités publiques indépendantes ou avec ceux d'un ministère ».

Le secteur privilégié pour réaliser de telles mutualisations concerne les achats publics pour les services généraux. Le H3C a, en conséquence, poursuivi en 2023 les démarches engagées dès 2017 avec d'autres autorités comme l'Autorité des marchés financiers (AMF), l'Autorité de régulation des activités ferroviaires (ARAFER), devenue l'Autorité de Régulation des Transports (ART), l'Autorité de régulation de la communication audiovisuelle et numérique (ARCOM) et l'Autorité de régulation des jeux en ligne (ARJEL), devenue l'Autorité nationale des jeux (ANJ), pour échanger sur leurs

pratiques internes en matière d'exécution des marchés publics dans les domaines concernés.

L'intérêt principal de la mutualisation repose sur le lancement de consultations uniques pour répondre aux besoins de plusieurs acheteurs en matière de travaux, de fournitures ou de services. Ainsi, une convention constitutive de groupement de commandes a été signée en 2022 entre l'AMF, l'ART et le H3C, qui a pour objet l'achat en commun de prestations de services d'agence de voyages, regroupant, d'une part, les activités de billetterie et, d'autre part, les prestations de réservation de nuitées d'hôtels nécessaires aux déplacements professionnels des collaborateurs des membres du groupement permet d'obtenir des prix plus avantageux en bénéficiant des économies d'échelle au regard du volume des prestations commandées.

Ainsi, le 19 octobre 2023, le H3C s'est associé à plusieurs AAI et API pour organiser le premier forum de la mobilité destiné à faire connaître les métiers et pour permettre aux collaborateurs de postuler pour des emplois proposés par d'autres autorités favorisant ainsi leur mobilité.

**Le secteur privilégié pour réaliser de telles mutualisations concerne les achats publics pour les services généraux.**

Le Haut conseil a également poursuivi ses échanges avec la Direction des Achats de l'Etat (DAE) afin d'adhérer aux accords suivants : abonnement juridique, fourniture d'électricité, conseil en matière de ressources humaines et d'achats notamment de papier, signature électronique, data science, « accessibilité internet », optimisation des baux immobiliers, formations à la bureautique, formation aux premiers secours, transport de colis et enfin téléphonie mobile. Ces échanges ont été fructueux, la Direction des Achats de l'Etat étant très active sur la sollicitation des différents acteurs publics pour la mutualisation des achats.

La rationalisation des dépenses du H3C passe également par le recours à la centrale d'achat public : l'UGAP (Union des Groupements d'Achats Publics).

Parallèlement, le Haut conseil continue ses relations avec le réseau des AAI/API pour mutualiser certains coûts. En 2023, 10% des achats « concurrentiels<sup>(11)</sup> » du Haut conseil ont été réalisés en recourant à l'un de ces trois moyens.

(11) - Hors coût des délégations (CNCC), personnel mis à disposition, RIE, IFIAR.



## Les perspectives budgétaires pour 2024

Le budget 2024 majoritairement approuvé par le Collège de la Haute autorité de l'audit présente un déficit de 1,9 M€. Ce déficit tient compte du tassement des cotisations et des investissements nécessaires pour faire face aux nouvelles missions dévolues à l'institution. Ces développements se font sur fonds propres dans la mesure où les cotisations pesant sur le chiffre d'affaires généré par les missions de certification des informations en matière de durabilité n'apparaîtront qu'en 2025.

Ce budget intègre en outre des dépenses liées aux conventions de délégation conclues avec la CNCC estimées à 3,5 M€.

## Résultat

Le résultat net du H3C est excédentaire du fait d'une part d'éléments non récurrents liés au déménagement forcé de l'autorité, et d'autre part au décalage des recrutements en fin d'année 2023. Par ailleurs, des développements informatiques importants initiés en cours d'exercice restent en cours de finalisation à la fin de l'année. Ces chantiers concernent l'informatisation des contrôles et l'intégration des auditeurs de durabilité dans le système déjà existant.



**BILAN DU H3C**

au 31 décembre 2022, en K euros

ACTIF		EXERCICE 2023			Exercice 2022 NET	Variation 2023/2022
		BRUT	Amortissements Provisions	NET		
ACTIF IMMOBILE	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	2 422	1 777	644	448	43,7 %
	BREVETS, LICENCES, LOGICIELS	2 050	1 777	273	446	-38,7 %
	AVANCES ET ACOMPTES	371	0	371	2	12 523,6 %
	IMMOBILISATIONS CORPORELLES	813	119	693	337	105,6 %
	INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉRIEL ET OUTILLAGE INDUSTRIELS	0	0	0	0	
	AUTRES	813	119	693	337	105,6 %
	AVANCES ET ACOMPTES	0	0	0	0	
	IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES	292	0	292	162	79,5 %
	AUTRES	292	0	292	162	79,5 %
	<b>TOTAL 1</b>	<b>3 527</b>	<b>1 897</b>	<b>1 630</b>	<b>948</b>	<b>71,9 %</b>
ACTIF CIRCULANT	CRÉANCES					
	CRÉANCES CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS	324	10	313	338	-7,4 %
	AUTRES	7	0	7	67	-89,5 %
	DISPONIBILITÉS	13 854	0	13 854	13 605	1,8 %
	<b>TOTAL 2</b>	<b>14 186</b>	<b>10</b>	<b>14 175</b>	<b>14 011</b>	<b>1,2 %</b>
<b>CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE (TOTAL 3)</b>		<b>138</b>	<b>0</b>	<b>138</b>	<b>386</b>	<b>-64,2 %</b>
<b>TOTAL GÉNÉRAL (1+2+3)</b>		<b>17 852</b>	<b>1 907</b>	<b>15 944</b>	<b>15 346</b>	<b>3,9 %</b>

PASSIF		Exercice 2023 avant affectation	Exercice 2022 avant affectation	Variation 2023/2022
CAPITAUX PROPRES	RÉSERVES	12 752	12 099	5,4 %
	REPORT À NOUVEAU	0	0	
	RESULTAT DE L'EXERCICE	491	653	
<b>TOTAL 1</b>		<b>13 244</b>	<b>12 752</b>	<b>3,9 %</b>
PROVISIONS	PROVISIONS POUR RISQUES	0	0	
	PROVISIONS POUR CHARGES	219	211	3,8 %
<b>TOTAL 2</b>		<b>219</b>	<b>211</b>	<b>3,8 %</b>
DETTES	DETTES FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS	596	1 148	-48,1 %
	DETTES FISCALES ET SOCIALES	975	1 189	-18,0 %
	DETTES SUR IMMOBILISATIONS ET COMPTES RATTACHÉS	904	37	2 332,9 %
	AUTRES DETTES	4	6	-29,3 %
<b>TOTAL 3</b>		<b>2 480</b>	<b>2 382</b>	<b>4,1 %</b>
<b>PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE (TOTAL 4)</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	
<b>TOTAL GÉNÉRAL (1+2+3+4)</b>		<b>15 944</b>	<b>15 346</b>	<b>3,9 %</b>

## COMPTE DE RÉSULTAT DU H3C

au 31 décembre 2023, en K euros

COMPTE DE RÉSULTAT	Exercice 2023	Exercice 2022	Variation 2023/2022
<b>PRODUITS D'EXPLOITATION</b>			
<b>PRODUITS SPÉCIFIQUES (DROITS ET CONTRIBUTIONS) :</b>	16 024	16 326	-1,8 %
COTISATIONS DE L'EXERCICE	15 947	16 245	-1,8 %
COTISATIONS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS	77	81	-4,6 %
<b>PRODUITS DES ACTIVITÉS ANNEXES</b>	121	120	0,6 %
<b>AUTRES PRODUITS</b>	657	39	1 568,4 %
<b>REPRISE SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS</b>	0	75	-100,0 %
<b>TOTAL 1</b>	<b>16 803</b>	<b>16 561</b>	<b>1,5 %</b>
<b>CHARGES D'EXPLOITATION</b>			
ACHATS NON STOCKÉS DE MATIÈRES ET FOURNITURES	24	56	-55,1 %
<b>AUTRES CHARGES EXTERNES, DONT :</b>	<b>6 300</b>	<b>6 603</b>	<b>-4,6 %</b>
SOUS-TRAITANCE GÉNÉRALE ET CRÉDIT BAIL	3 290	4 284	-23,2 %
LOCATIONS (IMMOBILIÈRES ET MOBILIÈRES), CHARGES LOCATIVES	1 048	958	9,3 %
ENTRETIEN ET RÉPARATIONS, MAINTENANCE	0	5	-96,9 %
DOCUMENTATION, COLLOQUES ET SÉMINAIRES	70	67	4,2 %
RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES ET HONORAIRES, PERSONNEL EXTÉRIEUR À L'ENTREPRISE	545	446	22,2 %
DÉPLACEMENTS, MISSIONS ET RÉCEPTIONS	334	83	302,5 %
PRIME D'ASSURANCE	86	23	266,8 %
FRAIS POSTAUX ET FRAIS DE TÉLÉCOMMUNICATION	38	30	26,4 %
FORMATION	33	29	16,5 %
PUBLICITÉ, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES	42	45	-6,7 %
AUTRES PRESTATIONS	718	538	33,4 %
DIVERS	90	90	0,1 %
<b>IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS</b>	<b>980</b>	<b>935</b>	<b>4,8 %</b>
<b>RÉMUNÉRATIONS DU PERSONNEL</b>	<b>5 964</b>	<b>5 573</b>	<b>7 %</b>
<b>CHARGES SOCIALES, DE PRÉVOYANCE, ABONDEMENT ET DIVERS</b>	<b>2 409</b>	<b>2 222</b>	<b>8,4 %</b>
<b>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS</b>	<b>406</b>	<b>487</b>	<b>-16,6 %</b>
<b>AUTRES CHARGES</b>	<b>226</b>	<b>29</b>	<b>655,8 %</b>
<b>TOTAL 2</b>	<b>16 311</b>	<b>15 907</b>	<b>2,5 %</b>
<b>1 - RÉSULTAT D'EXPLOITATION (I-II)</b>	<b>491</b>	<b>653</b>	
<b>PRODUITS FINANCIERS (III)</b>	0	0	
Autres intérêts et produits assimilés	0	0	
<b>CHARGES FINANCIÈRES (IV)</b>	0	0	
<b>2 - RÉSULTAT FINANCIER (III-IV)</b>	0	0	
<b>3 - RÉSULTAT COURANT (I-II+III-IV)</b>	<b>491</b>	<b>653</b>	
<b>PRODUITS EXCEPTIONNELS (V)</b>	0	0	
Sur opérations de gestion	0	0	
Sur opérations en capital	0	0	
<b>CHARGES EXCEPTIONNELLES (VI) :</b>	0	0	
Sur opérations de gestion	0	0	
Sur opérations en capital	0	0	
<b>4 - RÉSULTAT EXCEPTIONNEL (V-VI)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	
<b>TOTAL DES PRODUITS (I+III+V)</b>	<b>16 803</b>	<b>16 561</b>	<b>1,5 %</b>
<b>TOTAL DES CHARGES (II+IV+VI)</b>	<b>16 311</b>	<b>15 907</b>	<b>2,5 %</b>
<b>DÉFICIT (-) OU EXCÉDENT</b>	<b>491</b>	<b>653</b>	

# Présentation des comptes 2023 du Haut Conseil

## 1. Principales règles et méthodes comptables

CONFORMÉMENT AUX DISPOSITIONS DE L'ARTICLE R 820-18 DU CODE DE COMMERCE, LES COMPTES ANNUELS DU H3C SONT ÉTABLIS SELON LES DISPOSITIONS DU RÈGLEMENT N°2014-03 DE L'AUTORITÉ DES NORMES COMPTABLES RELATIF AU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL.



## 2. Résultats de l'exercice 2023

### Un bénéfice

Le résultat de l'exercice est un bénéfice qui s'établit à **491 milliers d'euros**.

### Une capacité d'autofinancement

La capacité d'autofinancement mesure l'excédent de ressources internes dégagé par l'activité du Haut conseil et qu'il peut destiner à son autofinancement.

À l'issue de l'exercice 2023, il se dégage une capacité d'autofinancement (CAF) qui s'élève à **1 097 milliers d'euros**.

#### CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT

	2023
Résultat net comptable	491
(+) dotations aux amortissements, dépréciations et provisions	406
(-) reprises sur amortissements, dépréciations et provisions	0
(+) valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés	200
(-) produit de cession d'éléments d'actifs	1
<b>CAF</b>	<b>1 097</b>

### Une reprise sur le fonds de roulement

Les ressources s'élèvent à **1 097 milliers d'euros**.

Les investissements s'élèvent à un total de **1 279 milliers d'euros**.

Le prélèvement sur le fonds de roulement résultant de la différence entre les ressources et les emplois s'élève à **182 milliers d'euros**.

Intitulés	Montant	Intitulés	Montant
INSUFFISANCE D'AUTOFINANCEMENT	0	CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT	1 097
INVESTISSEMENTS	1 279		
<b>TOTAL DES EMPLOIS (1)</b>	<b>1 279</b>	<b>TOTAL DES RESSOURCES (2)</b>	<b>1 097</b>
APPORT AU FONDS DE ROULEMENT = (2)-(1)	0	PRÉLÈVEMENT SUR LE FONDS DE ROULEMENT = (1)-(2)	-182

## 3. La structure financière du Haut conseil

### Un fonds de roulement positif

Le fonds de roulement (FDR) mesure l'excédent des capitaux permanents sur l'actif net immobilisé, il s'élève à **11 833 milliers d'euros**.

### ► Le besoin en fonds de roulement (BFR)

Le besoin en fonds de roulement (calculé par différence des postes « créances » et « charges constatées d'avance » avec les postes « dettes » et « produits constatés d'avance ») se chiffre à **-2 021 milliers d'euros**.

### ► Relation entre la trésorerie (T), le FDR et le BFR

L'égalité suivante est respectée :  $T = FDR - BFR$  [13 854 milliers d'euros = 11 833 milliers d'euros - (-2 021 milliers d'euros)]

Il ressort de l'analyse de l'équilibre du bilan que le H3C dispose d'un **fonds de roulement positif**, mais a, de plus, un besoin en fonds de roulement négatif : sa trésorerie est positive.



## 4. Notes relatives au Bilan

### a) Immobilisations

Les immobilisations incorporelles et corporelles sont évaluées à leur coût d'acquisition, constitué de leur prix d'achat et des coûts directement attribuables à ces immobilisations en vue de leurs utilisations envisagées.

Les **immobilisations incorporelles** présentent un solde brut de 2 422 milliers d'euros et sont constituées par :

- ▮ des logiciels acquis pour 20 milliers d'euros ;
- ▮ des logiciels créés pour 2 030 milliers d'euros (le système d'information métier) ;
- ▮ et des logiciels en cours mais non mis en service pour 371 milliers d'euros.

Les **principaux investissements incorporels** de l'année 2023 concernent :

- ▮ les développements informatiques pour 131 milliers d'euros ;
- ▮ les immobilisations incorporelles en cours pour 462 milliers d'euros relatifs au système d'information métier.

Les **immobilisations corporelles** d'un montant brut de 813 milliers d'euros comprennent essentiellement :

- ▮ les installations générales, agencements pour 592 milliers d'euros ;
- ▮ le matériel informatique pour 168 milliers d'euros ;
- ▮ le mobilier pour 44 milliers d'euros.

L'**augmentation** de 665 milliers d'euros correspond essentiellement à l'acquisition suite à l'eménagement :

- ▮ d'installations générales et agencements pour 592 milliers d'euros ;
- ▮ de matériel informatique pour 42 milliers d'euros ;
- ▮ de matériel de bureau pour 29 milliers d'euros.

La **baisse** de 496 milliers d'euros correspond aux immobilisations sorties du bilan suite au déménagement et concernent :

- ▮ les installations générales et agencements pour 410 milliers d'euros ;
- ▮ le matériel informatique pour 40 milliers d'euros ;
- ▮ le matériel de bureau pour 29 milliers d'euros ;
- ▮ le mobilier pour 15 milliers d'euros.

Concernant les immobilisations financières composées principalement de cautions, 129 milliers d'euros ont été versés en novembre 2023 dans le cadre de l'eménagement du H3C dans l'immeuble Watt à Paris La-Défense.

TABLEAUX DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES

	Valeur brute à la fin de l'exercice 2022	Augmentations	Diminutions	Valeur brute à la clôture de l'exercice 2023
<b>IMMOBILISATIONS INCORPORELLES</b>				
BREVETS, LICENCES, LOGICIELS	1 919	131		2 050
AVANCES ET ACOMPTES	2	462	93	371
<b>IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b>	644	665	496	813
<b>IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES</b>	162	129		292
<b>TOTAUX</b>	<b>2 729</b>	<b>1 338</b>	<b>589</b>	<b>3 527</b>

## b) Amortissements

Les durées d'amortissement pratiquées selon le mode linéaire sont les suivantes :

### ► Immobilisations incorporelles :

3 ans

### ► Immobilisations corporelles :

Mobilier : 10 ans

Matériel informatique : 5 ans

Installations générales, agencements, aménagements divers : 10 ans

	<i>Amortissements à la fin de l'exercice 2022</i>	<i>Dotations de l'exercice 2023</i>	<i>Diminutions d'amortissements de l'exercice 2023</i>	<i>Amortissements cumulés à la clôture de l'exercice 2023</i>
<b>IMMOBILISATIONS INCORPORELLES</b>				
BREVETS, LICENCES, LOGICIELS	1 473	304	0	1 777
<b>IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b>	307	79	266	119
<b>TOTAUX</b>	<b>1 780</b>	<b>383</b>	<b>266</b>	<b>1 897</b>

## c) Créances

Les créances sont comptabilisées à leur valeur nominale. Une dépréciation est pratiquée lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur comptable.

Le solde de 324 milliers d'euros correspond principalement aux créances restant à recevoir de la CNCC (Compagnie nationale des commissaires aux comptes) à la suite de la reddition des conventions de délégations 2023 (187 milliers d'euros), de l'ancien bailleur de Passy Kennedy pour le solde restant dû de l'indemnisation d'éviction (43 milliers d'euros), de l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) concernant le remboursement de salaire de salarié mis à disposition (30 milliers d'euros), de la SA HYDROPTION (10 milliers d'euros) fournisseur d'énergie en liquidation judiciaire depuis 2021, la créance a été produite au passif de la procédure toujours en cours. Cette créance a fait l'objet d'une dépréciation pour 10 milliers d'euros, et de quelques cotisations non payées par des commissaires aux comptes. Leur échéance est inférieure à 1 an.

## d) Disponibilités

Le solde du compte bancaire Dépôt de fonds au Trésor est de 13 854 milliers euros. Ce compte ne porte pas d'intérêt.

La variation de la trésorerie s'explique principalement par :

<b>TRÉSORERIE D'OUVERTURE</b>	<b>13 605</b>
FLUX NET DE TRÉSORERIE GÉNÉRÉ PAR L'ACTIVITÉ	1 529
FLUX NET DE TRÉSORERIE LIÉ AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT	1 279
<b>TRÉSORERIE DE CLÔTURE</b>	<b>13 854</b>



### e) Provisions pour charges

Les provisions pour charges s'élèvent à **219 milliers d'euros** et comprennent :

- ▶ une provision pour indemnités de fin de carrière pour 117 milliers d'euros ;
- ▶ une provision pour allocation perte d'emploi pour 58 milliers d'euros ;
- ▶ une provision relative aux honoraires d'avocats pour 44 milliers d'euros.

Concernant les engagements liés aux indemnités de fin de carrière, ils font l'objet d'une provision pour la totalité des engagements des salariés de droit privé.

L'actualisation de cette provision s'est traduite en 2023 par une dotation d'un montant de 15 milliers d'euros, montant déterminé par un actuair e à la date de clôture de l'exercice, en utilisant la méthode de calcul des unités de crédit projetées avec prorata du terme.

Le taux d'actualisation retenu est de 3,16% pour 2023 (3,73% en 2022).

Concernant la provision pour allocation perte d'emploi, le H3C l'a actualisé par une reprise d'un montant de 15 milliers d'euros.

TABLEAUX DES PROVISIONS

	<i>Provisions comptabilisées à la fin de l'exercice 2022</i>	<i>Dotations de l'exercice 2023</i>	<i>Reprises de l'exercice 2023</i>	<i>Provisions comptabilisées à la fin de l'exercice 2023</i>
PROVISIONS POUR CHARGES	211	23	15	219
<b>TOTAUX</b>	<b>211</b>	<b>23</b>	<b>234</b>	<b>219</b>

### f) Dettes

Les dettes d'exploitation enregistrent les charges non réglées au 31 décembre 2023 et les factures fournisseurs non reçues, mais concernent aussi des dépenses qui sont à rattacher à l'exercice clos.

Les dettes s'élèvent à 2 480 milliers d'euros, elles concernent :

#### ▶ **Dettes fournisseurs et comptes rattachés :**

596 milliers d'euros.

Ce poste correspond aux factures non parvenues au H3C à la date de clôture de l'exercice pour un montant total de 440 milliers d'euros (dont 93 milliers d'euros de remboursement de salaire et charge à la Cour de cassation et 80 milliers d'euros d'honoraires d'avocats) et pour 155 milliers d'euros aux factures en cours de règlement à la date de clôture de l'exercice.

#### ▶ **Dettes sur immobilisations et comptes rattachés :**

904 milliers d'euros.

Ce poste correspond pour 901 milliers d'euros aux factures non parvenues au H3C à la date de clôture

de l'exercice (dont 275 milliers d'euros de travaux pour l'immeuble Watt) et pour 2 milliers d'euros aux factures en cours de règlement à la date de clôture de l'exercice.

#### ▶ **Dettes fiscales et sociales :** 975 milliers d'euros.

Ce poste correspond aux sommes dues aux différents organismes sociaux, dont la dette provisionnée pour congés à payer pour 123 milliers d'euros charges comprises.

#### ▶ **Autres dettes :** ce poste, d'un montant de 4 milliers d'euros correspond aux excédents de versements en cours de règlement à la date de clôture de l'exercice.

### g) Engagements financiers hors bilan

Les engagements de paiements futurs concernent le bail immobilier à échéance du 30 septembre 2029 pour 3 280 milliers d'euros relatifs à l'immeuble occupé par la H2A situé Tour Watt, 16-32 rue Henri Regnault - 92902 Paris La Défense Cedex.

## 5. Notes relatives au Compte de résultat

### a) Produits d'exploitation

Les produits de l'exercice 2023, en hausse de 1,5%, s'élèvent à 16 803 milliers d'euros.

#### ► Les produits spécifiques

Ces produits d'un total de 16 024 milliers euros résultent des cotisations déclarées au H3C par les commissaires aux comptes, dont 77 milliers d'euros issus de cotisations sur exercices antérieurs.

Depuis janvier 2018, les recettes du H3C reposent sur le versement par les commissaires aux comptes inscrits, d'une cotisation assise sur les sommes facturées au cours de l'année civile précédente aux personnes ou entités dont ils ont certifié les comptes et, éventuellement, d'une cotisation supplémentaire si ces entités sont considérées comme d'intérêt public.

Tout commissaire aux comptes inscrit au 1<sup>er</sup> janvier est astreint à déclarer au H3C son assiette de cotisation avant le 30 mars, y compris lorsque ce montant est égal à zéro. Cette déclaration, ainsi que le paiement, sont réalisables par l'intermédiaire d'un portail Internet.

Le taux des cotisations (0,5 % des honoraires facturés tous mandats et 0,2% des honoraires facturés aux Entités d'intérêt public - EIP) est constant depuis l'origine.

Ces produits sont collectés depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020 par le H3C.

#### ► Les produits des activités annexes

Le total de ces produits, d'un montant de 121 milliers d'euros concerne la facturation relative au salarié mis à disposition par le H3C auprès de l'FIAR.

#### ► Les autres produits

Les autres produits s'élèvent à 657 milliers d'euros et concernent pour l'essentiel 372 milliers d'euros de reprise du loyer économique de l'immeuble Passy Kennedy que le H3C a quitté et 259 milliers d'euros d'indemnité d'éviction de Passy Kennedy.



## b) Charges d'exploitation

En hausse de 2,5%, ces charges ont atteint 16 311 milliers d'euros.

### ► Les achats de marchandises et achats non stockés de matières et fournitures

D'un montant de 24 milliers d'euros, ils enregistrent une baisse de 30 milliers d'euros.

### ► Les autres achats et charges externes

D'un montant de 6 300 milliers d'euros, ils enregistrent une baisse de 4,6% et concernent plus significativement :

- Sous-traitance générale : en baisse de 23,2%, ce poste s'élève à 3 290 millions d'euros et correspond à la refacturation des conventions de délégation par la CNCC dont le nombre de contrôles du programme 2023 est de 727 contre 900 contrôles estimés initialement.
- Locations : d'un montant de 1 048 milliers d'euros, ce poste enregistre une hausse de 9,3% résultant du double loyer (Passy Kennedy et Tour Watt) pendant les travaux.
- Rémunérations d'intermédiaires et honoraires : d'un montant de 545 milliers d'euros, ce poste correspond aux personnels mis à disposition pour 448 milliers d'euros et aux honoraires pour 94 milliers d'euros, la hausse est de 22,2%.
- Déplacements, missions et réceptions : ce poste enregistre une hausse significative pour atteindre 334 milliers d'euros et concernent principalement les voyages et déplacements pour 140 milliers d'euros et les frais de réception pour 146 milliers d'euros (20 ans du H3C).
- Autres prestations : ce poste s'établit à 718 milliers d'euros et correspond pour l'essentiel aux prestations informatiques de maintenance en conditions opérationnelles pour 643 milliers d'euros.

### ► Les charges de personnel

- Rémunérations du personnel (62 ETPT au 31 décembre 2023)

Elles s'élèvent à 5 964 milliers d'euros et correspondent aux :

- traitements et salaires pour 5 003 milliers d'euros ;
- congés payés du personnel pour 21 milliers d'euros ;
- indemnités et avantages divers pour 478 milliers d'euros.
- Charges sociales, de prévoyance, abondement et divers.

Elles s'élèvent à un montant de 2 409 milliers d'euros.

### ► Les impôts, taxes et versements assimilés

Ce poste atteint un montant de 980 milliers d'euros. Il correspond pour l'essentiel à la taxe sur les salaires (726 milliers d'euros), au versement de transport (157 milliers d'euros), à l'allocation logement (26 milliers d'euros) et à la participation de l'employeur à la formation professionnelle continue (40 milliers d'euros).

### ► Les autres charges de gestion

Le montant de ce poste s'élève à 226 milliers euros. Il s'agit pour l'essentiel de la valeur comptable des éléments d'actifs cédés (mise au rebut de matériel suite au déménagement) pour 200 milliers d'euros et des remises gracieuses des majorations accordées par la Présidente ainsi que les annulations suite aux modifications des déclarations pour un total de 23 milliers d'euros.



# LES INSCRIPTIONS & la tenue des listes

# 2

## L'INSCRIPTION, UNE ÉTAPE OBLIGATOIRE POUR EXERCER LA PROFESSION DE COMMISSAIRE AUX COMPTES.

Les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées par des personnes physiques ou par des sociétés inscrites sur une liste établie par le Haut conseil.

### LE H3C PROCÈDE À L'INSCRIPTION DES COMMISSAIRES AUX COMPTES.



Eu égard à l'importance que revêt la mission des commissaires aux comptes et la valeur de leur signature, la législation française a, dès avant la création du Haut conseil du commissariat aux comptes, imposé que les commissaires aux comptes soient inscrits sur des listes officielles permettant ainsi de garantir, d'une part, le respect des conditions d'accès à la profession, tel que notamment :

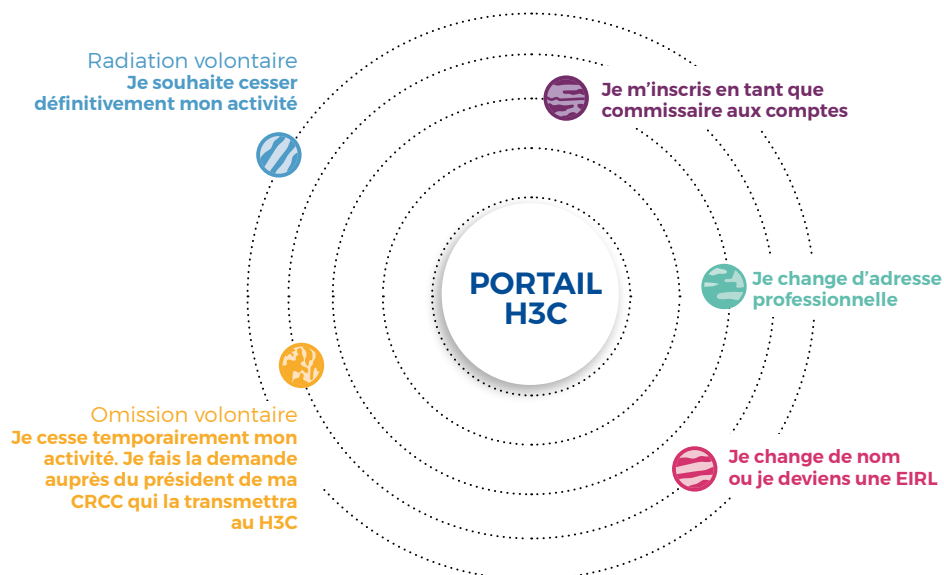
- ▶ l'obtention d'un diplôme et le suivi d'un stage professionnel pour les personnes physiques ;
- ▶ la répartition du capital et la composition de la gouvernance pour les personnes morales ;

et, d'autre part, un exercice exhaustif de la régulation.

Jusqu'en 2016, chaque cour d'appel tenait la liste des commissaires aux comptes exerçant dans son ressort.

Depuis 2016, le Haut conseil tient deux listes, l'une relative aux commissaires aux comptes (« liste I »), l'autre portant sur les contrôleurs de pays tiers (« liste II »), conformément aux dispositions de l'article L. 822-1 du code de commerce. Il les met à jour en prenant en compte toutes les modifications des mentions qui y figurent (inscription, radiation, omission, suspension, changements d'adresse, de forme juridique, de dirigeant, de détention des droits de vote, etc.).

## CARRIÈRE D'UN COMMISSAIRE AUX COMPTES PERSONNE PHYSIQUE



**J'informe sans délai le Haut conseil** de tous changements intervenus dans ma situation professionnelle au regard des informations nécessaires pour la mise à jour de mon inscription. À cet effet, je me connecte sur mon espace personnel sur le portail du H3C : [www.portail.h3c.org](http://www.portail.h3c.org)



**Bon à savoir :**  
Une aide à la constitution des dossiers est disponible ici :



S'inscrire sur la liste du H3C

## ÉVOLUTION D'UNE SOCIÉTÉ DE COMMISSAIRE AUX COMPTES



## 1. Un peu d'histoire

Depuis la loi du 24 juillet 1966 jusqu'à l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit le 17 juin 2016, ce sont les cours d'appel réunies en commissions régionales d'inscription qui avaient compétence pour inscrire les commissaires aux comptes sur une liste. Ces derniers s'inscrivaient auprès de la cour d'appel de leur lieu d'exercice et devaient s'en désinscrire dès qu'ils changeaient de région.

Les conditions d'accès à la profession n'ont que très peu évolué depuis 1966, la principale réforme remontant à l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 1994, du décret n°93-9 du 4 janvier 1993, qui a introduit une condition supplémentaire pour les personnes titulaires du diplôme d'expertise comptable (DEC), celle d'avoir réalisé les deux tiers de leur stage auprès d'un maître de stage habilité par la Compagnie régionale des commissaires aux comptes. Cette réforme a porté à trois ans la durée du stage à réaliser pour obtenir le certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes (CAFCAC), l'autre voie d'accès à la profession.

Le 17 juin 2016, la mission de la tenue des listes a été transférée au Haut conseil qui, pour la première fois fin juillet 2016, a publié sur son site internet la première liste nationale des commissaires aux comptes. Il a mis en place un numéro unique et national d'inscription qui suit désormais chaque commissaire aux comptes durant toute sa vie professionnelle.

Il en est de même pour chaque personne morale commissaire aux comptes.

En 8 années, ce sont plus de 25 800 demandes d'inscription, de radiation, d'omission, de changement de mentions de la liste qui ont été traitées par la Formation statuant sur les cas individuels du Haut conseil ou par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, sur délégation, entre avril 2017 et novembre 2020.

## 2. La modernisation des procédures d'inscription grâce au portail

Soucieux de faciliter les démarches d'inscription des commissaires aux comptes et de raccourcir le délai d'instruction des demandes, en novembre 2020, le H3C a mis en place une procédure dématérialisée qui n'a cessé d'être perfectionnée depuis.

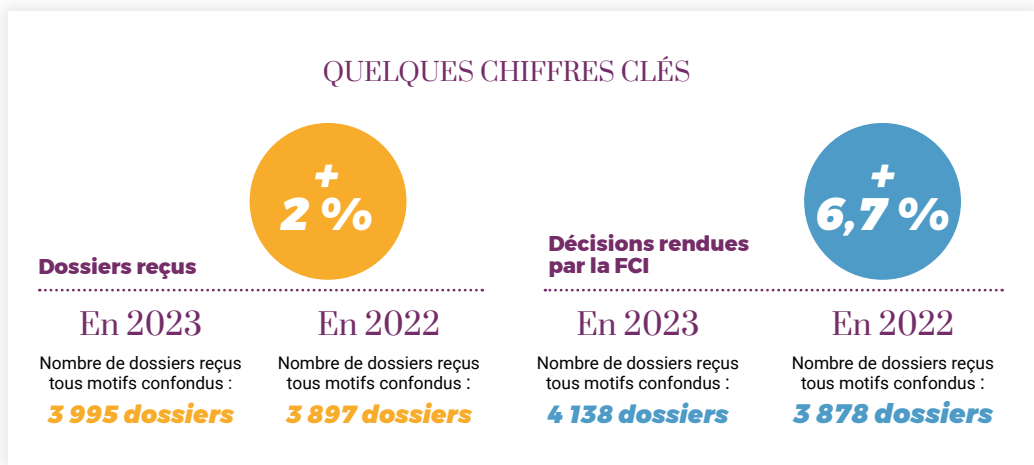
D'un usage simple et moderne, le portail permet à chaque commissaire aux comptes d'effectuer toutes ses démarches, de trouver sur un espace qui lui est réservé ses informations professionnelles figurant sur la liste, ses attestations d'inscription, ses bordereaux de cotisation et ses déclarations de démission de mandats. Le commissaire aux comptes peut également y initier ses dossiers d'inscription et suivre leur avancement.

Chaque commissaire aux comptes peut également y modifier en direct (sans nécessité de constituer un dossier) l'adresse de son site web, son adresse électronique et ses numéros de téléphone, ces données étant en accès libre.

**Ce sont plus de 10 000 formalités qui ont transité par ce canal depuis son ouverture en novembre 2020, et 94% des demandes formées en 2023 l'ont été via cet outil.**



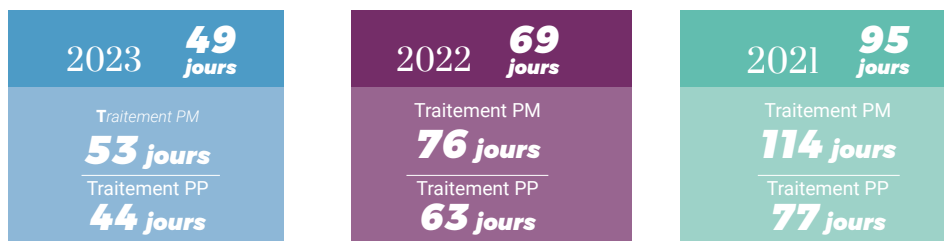
## 3. L'activité inscription en 2023



Il est constaté une hausse constante, depuis 4 ans, d'environ 15 à 20 % chaque année, du nombre de demandes d'inscription des personnes physiques et, pour la première fois depuis 8 ans, en 2023, le nombre de demandes d'inscription des personnes physiques (638) a été supérieur aux demandes de radiation (501).

Les demandes de changement de mentions représentent plus de 42% des démarches ce qui est le résultat des efforts entrepris par la profession, incités par le Haut conseil, pour que soit mise à jour la liste sans délai, comme requis par le code de commerce.

### DÉLAI DE TRAITEMENT



Le nombre de dossiers à traiter et donc sans décision est passé de 960 fin 2022 à 497 à la fin de l'année 2023, une réduction constante de la durée de traitement des

demandes grâce à une grande modernité des outils informatiques et un renforcement de l'équipe dédiée.



## 4. Inscription des auditeurs de pays tiers

### Auditeurs de pays tiers

Les cabinets d'audit de pays tiers à l'Union européenne qui exercent le contrôle légal des comptes de sociétés de pays tiers émettant des valeurs mobilières sur le marché réglementé français doivent s'inscrire en France en tant qu'auditeurs de pays tiers, pour que leur rapport d'audit puisse être reconnu.

En application de l'article L. 822-1 du code de commerce, le Haut conseil procède à l'inscription des contrôleurs des pays tiers mentionnés au I de l'article L. 822-1-5 et à la tenue de la liste qui leur est dédiée.

En collaboration avec l'Autorité des marchés financiers, le Haut conseil a contacté tous les contrôleurs légaux étrangers ayant l'obligation d'être inscrits afin de mettre à jour la liste.

Le Haut conseil, avant de procéder à leur inscription, doit établir l'équivalence des normes et de la déontologie de ces commissaires aux comptes ressortissants d'États non membres de l'Union européenne. Au cours de l'année 2023, il a poursuivi l'instruction de trois demandes, et a inscrit un auditeur gabonais.

**LA NORMALISATION**  
**et les actions visant**  
**à faciliter l'application**  
**des textes**  
**par les commissaires**  
**aux comptes**

**3**

# 1. Pourquoi normaliser l'activité professionnelle des commissaires aux comptes ?

LES COMMISSAIRES AUX COMPTES INTERVIENNENT EN APPLICATION DE DISPOSITIONS LÉGALES ET RÉGLEMENTAIRES DANS LE BUT D'ACCROÎTRE LA CONFIANCE QU'ON PEUT ACCORDER DANS LES INFORMATIONS PRODUITES PAR LES ENTITÉS.



Afin de sécuriser l'ensemble de ces interventions, des règles sont définies dans le code de commerce et dans le code de déontologie de la profession.

Pour compléter ce dispositif, le législateur a estimé nécessaire que des normes définissent le comportement attendu des commissaires aux comptes (déontologie), les procédures permettant d'assurer la qualité de leurs interventions (contrôle interne de qualité), et les travaux à réaliser pour répondre aux objectifs que la loi leur a fixés, au premier rang desquels figure celui de certifier les comptes.

Au-delà de ces interventions expressément prévues par la loi et les règlements, les commissaires aux comptes peuvent également effectuer des prestations destinées à répondre à des besoins spécifiques.

Si la nature de ces prestations est définie contractuellement et d'un commun accord entre les parties, les termes et conditions de leur réalisation, notamment pour ce qui concerne la dimension déontologique (en particulier l'indépendance et l'impartialité), demeurent régis par les textes précités (code de commerce, code de déontologie, normes).

Cet ensemble normatif garantit :

**1. La fiabilité des informations financières :** les normes d'exercice professionnel garantissent que les missions des commissaires aux comptes sont menées de manière rigoureuse, ce qui contribue à assurer la fiabilité des informations financières publiées par les entreprises.

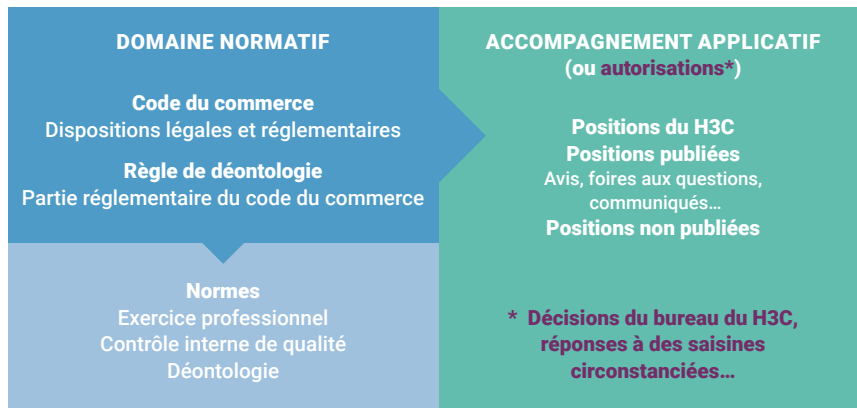
**2. L'indépendance :** les normes contribuent à garantir l'indépendance des commissaires aux comptes en définissant des règles claires concernant les relations avec les clients, les conflits d'intérêts potentiels, et d'autres aspects essentiels qui pourraient compromettre l'audit.

**3. L'uniformité des pratiques :** les normes d'exercice professionnel établissent des pratiques uniformes et des standards de qualité élevés dans le domaine de l'audit. Cela favorise la cohérence et la comparabilité des audits entre différentes entreprises.

**4. La protection des parties prenantes :** les normes protègent les parties prenantes externes telles que les investisseurs, les créanciers, les actionnaires et le grand public en assurant qu'elles disposent d'informations financières vérifiées sur les entreprises dans lesquelles elles investissent ou avec lesquelles elles interagissent.

En résumé, les normes d'exercice professionnel et les normes de déontologie sont cruciales pour maintenir l'intégrité, la qualité et la crédibilité des audits fournis par les commissaires aux comptes.

Par ailleurs, en sa qualité de régulateur, le H3C peut être amené à publier des avis, des foires aux questions, des communiqués et à répondre aux questions qui lui sont posées.



## 2. Comment l'action normative s'inscrit-elle dans le corpus legal et réglementaire et comment est-elle mise en œuvre ?

Le champ normatif est défini par la loi et couvre la déontologie, le contrôle interne de qualité et l'exercice professionnel.

De même, le processus d'élaboration ou de modification d'une norme décrit par le code de commerce et fait intervenir plusieurs acteurs.

Les étapes du processus normatif et les parties en présence sont présentées sur le site du H3C.

Les normes en vigueur sont également disponibles sur le site du H3C.

Ce référentiel normatif, prioritairement destiné aux commissaires aux comptes, apporte également un éclairage utile à toutes les parties intéressées par les interventions de ces professionnels, soit, principalement, les entités dont ils certifient les comptes et les lecteurs des rapports de certification.



[L'élaboration d'une norme – H3C](#)

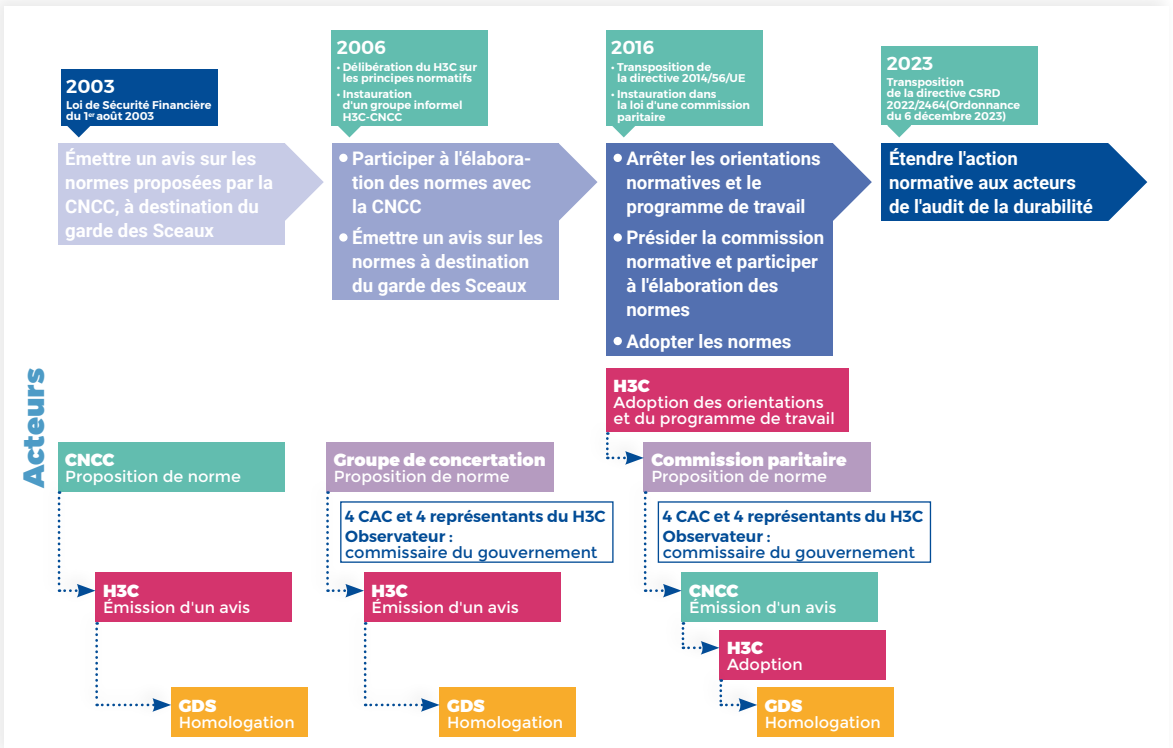


[Accès au référentiel normatif des commissaires aux comptes](#)



# 3. 20 ans de prérogatives accrues en matière normative : les moments clés de cette évolution

## LE PROCESSUS NORMATIF ET SES ACTEURS ONT ÉVOLUÉ AU FIL DU TEMPS



À l'origine de la création du H3C, en 2003, et conformément au dispositif normatif créé par la loi de sécurité financière, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) était chargée de rédiger les normes, puis de les transmettre au H3C pour que celui-ci émette un avis à destination du garde des Sceaux, appelé, in fine, à les homologuer pour leur conférer une valeur réglementaire (contraignante).

Cependant, en 2006, constatant que les normes proposées par la CNCC ne répondaient pas pleinement à ses attentes, le Collège du H3C a pris une délibération définissant les principes normatifs qu'il estimait devoir être respectés et a proposé la mise en place d'un groupe de concertation informel.

Réunissant des représentants de la CNCC et du H3C, ce groupe de concertation était chargé d'échanger sur les propositions de la CNCC pour parvenir à ce que les projets de normes proposés à l'homologation

recueillent un avis favorable du Collège.

Institué en 2006, ce groupe a perduré jusqu'en 2016, année de transposition de la réforme européenne de l'audit de 2014.

Dans le cadre de cette réforme, l'Europe a en effet décidé que les régulateurs d'audit devaient être dotés du pouvoir normatif. Dès lors, le législateur français, s'appuyant sur l'expérience passée du groupe de concertation, a décidé que les normes seraient désormais élaborées par une commission dite paritaire, avant d'être adoptées par le Collège du H3C, puis homologuées par le garde des Sceaux<sup>12 13</sup>.

(12) - Articles L. 821-1, L. 821-2 et L. 821-14 du code de commerce issus de la transposition de la directive 2014/56/UE.

(13) - L'illustration du processus normatif est accessible sur le site du H3C : <https://www.h3c.org/nos-missions/normes-et-deontologie/> (H3C. L'élaboration des normes).

## Extrait du rapport annuel 2004 du H3C

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi de sécurité financière, la conduite de la mission légale des commissaires aux comptes était guidée par un ensemble de normes d'exercice professionnel et par un code de déontologie, rassemblés dans un recueil intitulé « référentiel normatif et déontologique de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ». Ce recueil était régulièrement mis à jour par la Compagnie nationale pour tenir compte des évolutions législatives et réglementaires et des options prises par l'« International Federation of Accountants » (IFAC) à l'occasion de l'établissement des normes d'audit internationales. Mettant fin aux incertitudes sur la valeur juridique de ces normes, le code de commerce prévoit dorénavant une procédure d'homologation par le garde des Sceaux, après avis du Haut conseil. Ce nouveau dispositif légal implique que les normes d'exercice professionnel, élaborées par la Compagnie nationale, soient réexaminées.

## Extrait du rapport annuel 2006 du H3C

### LES ATTENTES DU HAUT CONSEIL

En 2005, le Haut conseil avait examiné les premiers projets de normes élaborés par la Compagnie nationale dont il avait été saisi par le garde des Sceaux. Les travaux qu'il a engagés à ce titre lui ont permis de consigner, dans une délibération en date du 3 janvier 2006, les principes que devait respecter une norme afin de recueillir un avis favorable à l'homologation.

### REPÈRES

#### Délibération du 3 janvier 2006 : principes énoncés par le Haut conseil

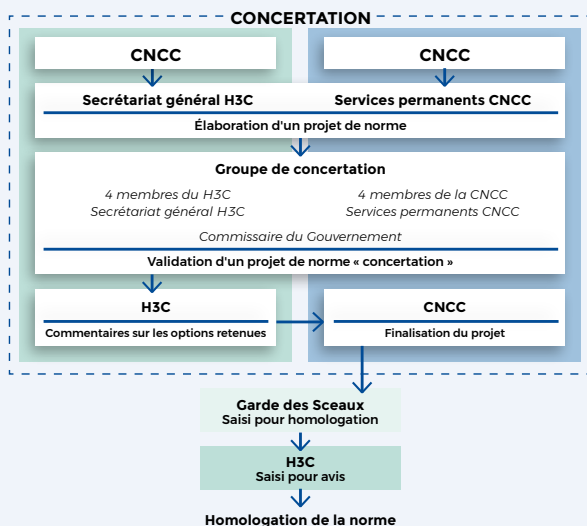
- ▶ privilégier la clarté, la lisibilité de la norme;
- ▶ prendre en compte le cadre légal national;
- ▶ prendre en compte la pratique internationale;
- ▶ éviter les redondances entre normes;
- ▶ rédiger de façon suffisamment explicite la norme pour qu'il ne soit pas nécessaire de proposer des formulations types ou des exemples de rédaction;
- ▶ proscrire les références à des textes sans valeur législative ou réglementaire.

### UNE NOUVELLE MÉTHODE DE TRAVAIL

Afin d'élaborer, dans les meilleurs délais, un corps de normes d'exercice professionnel sécurisant la démarche de certification du commissaire aux comptes, le Haut conseil a invité la Compagnie nationale à élaborer de nouveaux projets conformes à ces critères.

Pour ce faire, le Haut conseil a proposé que les échanges de vue entre les représentants de la profession et l'autorité de supervision publique soient renforcés et que les attentes de chacun soient exprimées et débattues si nécessaire. Il a ainsi été décidé de mettre en place un processus dit « de concertation » entre la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, le Haut conseil et le commissaire du Gouvernement.

#### Activité normative : processus de concertation



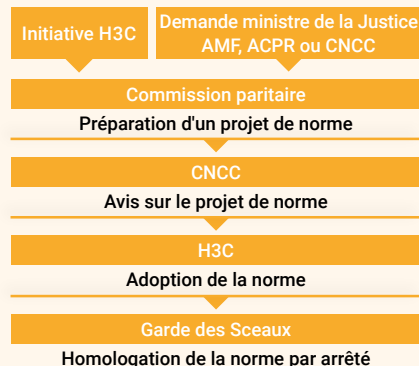
## Extrait du rapport annuel 2017 du H3C

### LA COMMISSION PARITAIRE

Composée de quatre membres du Haut conseil et de quatre commissaires aux comptes en exercice, la commission paritaire remplace, de manière institutionnelle, le groupe de concertation précédemment organisé entre le H3C et la CNCC. Ce dernier a poursuivi ses travaux jusqu'à la mise en place de la commission paritaire. Ce passage de relais, combiné à la pluralité de compétences et d'expertise de ses membres a permis à la commission paritaire de travailler efficacement sur plusieurs normes au cours de l'année 2017.

Les règles régissant la commission paritaire sont définies au chapitre II du règlement inférieur du H3C :

- Nombre et modalité de désignation de ses membres.
- Règles relatives à son organisation et à son fonctionnement.





## 4. Les actions normatives menées en 2023

L'activité normative du H3C en 2023 s'est inscrite dans le cadre des axes stratégiques prévus par le plan d'orientation à trois ans et le programme de travail annuel de la commission paritaire, approuvés par le Collège du H3C et publiés sur son site Internet.



[Plan d'orientation 2023-2025 et programme de travail 2023 de la commission paritaire](#)

Le programme de travail 2023 prévoyait principalement la finalisation de normes de déontologie visant à sécuriser les interventions du commissaire aux comptes nouvellement autorisées par la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019, dite « loi PACTE », et à définir les principes de mise en œuvre de l'approche dite « risques et sauvegardes » prévue par le code de déontologie.

Il prévoyait en outre la révision de la norme relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes (NEP 315) et de la norme traitant des pro-

cédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques (NEP 330).

Il prévoyait enfin l'initialisation de la révision de la norme traitant des principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés (NEP 600) avec pour objectif de renforcer l'approche du commissaire aux comptes et de prendre en compte les précisions apportées dans le cadre de la révision des NEP 315 et 330 précitées compte tenu de l'interaction entre ces trois normes.

Le Collège souhaitait prendre en compte dans le corpus normatif national les modifications apportées aux normes internationales traitant ces sujets.

Dans un contexte fortement marqué par la transposition de la directive dite CSRD qui a mobilisé ses ressources, le H3C n'a pu que partiellement atteindre ses objectifs normatifs.

En effet, souscrivant à la demande de la direction des affaires civiles et du sceau, le Collège a estimé nécessaire, dans l'attente des actions normatives qu'engagera la Commission européenne, d'encadrer les travaux à mettre en œuvre pour certifier les informations en matière de durabilité définies par la directive CSRD. Des travaux soutenus ont ainsi été engagés par la présidente et les services du H3C pour produire, en lien avec les différentes parties prenantes (entreprises concernées par la CSRD, représentants des commissaires aux comptes et des autres futurs auditeurs des informations en matière de durabilité), **un avis technique relatif à la mission d'assurance limitée sur l'information en matière de durabilité**, qui a été publié en juillet 2023.

En 2023, la commission paritaire a, quant à elle, finalisé les **deux normes de déontologie** destinées à sécuriser les interventions des commissaires aux comptes dont le champ avait été élargi par la loi PACTE.

La commission paritaire a également procédé **aux amendements du référentiel normatif** rendus nécessaires par l'évolution de textes légaux et réglementaires applicables aux commissaires aux comptes.

Les nombreux échanges relatifs à la révision de la norme 315, ajoutés au contexte de mobilisation des ressources liée à la transposition de la directive CSRD, n'ont pas permis à la commission paritaire d'engager les travaux de révision de la NEP 330 ni d'initier la révision de la NEP 600.

### L'avis technique du H3C relatif à la mission d'assurance limitée sur l'information en matière de durabilité

La directive européenne CSRD impose aux plus grandes entreprises de publier, à partir de 2025, au titre de l'exercice 2024, des informations en matière de durabilité portant sur les sujets environnementaux, sociaux et de gouvernance. Cette directive, en s'inscrivant dans le Pacte Vert de la Commission européenne, vise à assurer la transparence et la qualité des informations fournies pour faciliter la transition vers une économie juste et durable.

Dans cet objectif, ces informations seront soumises au contrôle indépendant d'un vérificateur, commissaire aux comptes ou prestataire de service d'assurance indépendant, chargé, dans un premier temps, d'une mission d'assurance limitée. La mise en œuvre de cette directive n'est pas sans défis. Les entreprises, les vérificateurs et le régulateur de référence devront comprendre et se conformer à ces nouvelles exigences, et adapter leurs processus pour y parvenir.



[Avis technique sur la mission d'assurance limitée en matière de durabilité](#)



## Les amendements du référentiel normatif

Plusieurs textes légaux et réglementaires applicables aux commissaires aux comptes ont été modifiés ou promulgués : ordonnance n° 2016-315 relative au commissariat aux comptes et décret n° 2016-1026 pris pour l'application de ladite ordonnance, loi n° 2016-1691 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, loi n° 2019-486 relative à la croissance et la transformation des entreprises (dite PACTE), loi n° 2019-744 de simplification, de clarification et d'actualisation du droit des sociétés, décret n°2020-292 relatif aux commissaires aux comptes, ...

En conséquence, en 2023, la commission paritaire a proposé la révision de seize normes qui ont été homologuées par le garde des Sceaux par arrêté du 27 juillet 2023, et publiées au Journal officiel du 4 août.

La révision de ces normes n'étant destinée qu'à une mise en conformité avec les dispositions législatives et réglementaires, elles n'ont pas emporté d'obligations nouvelles pour les commissaires aux comptes.

## Les normes de déontologie

En élargissant le champ d'intervention des commissaires aux comptes et en supprimant certaines interdictions de services qui existaient antérieurement, la réforme opérée par la loi PACTE a modifié le cadre légal et réglementaire de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes.

Ces changements ont suscité des interrogations quant à l'application, dans ce contexte, des règles déontologiques. Partant du constat selon lequel la bonne application de ces règles concourt à la confiance que l'on peut accorder dans les travaux des commissaires aux comptes, il a été estimé nécessaire que soient élaborées des normes de déontologie visant à éclairer les professionnels sur les attendus en la matière.

Ainsi, début 2023, la commission paritaire s'est attachée à finaliser deux projets de normes sur lesquels des travaux avaient été engagés en 2022.

Arrêtés en janvier 2023, ces deux projets de normes ont été adoptés par le H3C en février 2023 et ont été publiés au Journal officiel en mars 2023, à la suite de l'homologation du garde des Sceaux, ministre de la Justice.

La norme **“Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – application des principes fondamentaux de comportement”** précise la façon dont les principes fondamentaux de comportement doivent être appliqués.



[Application des principes fondamentaux de comportement](#)

La seconde norme **“Sécuriser les interventions du commissaire aux comptes – mise en œuvre de l'approche risques et sauvegardes”** précise ce qu'il est attendu du commissaire aux comptes, au regard des principes d'impartialité et d'indépendance, lorsqu'il envisage d'accepter une nouvelle mission ou lorsque les faits et circonstances qui ont prévalu à l'acceptation d'une mission en cours ont changé.



[Mise en œuvre de l'approche risques et sauvegardes](#)

## 5. Les actions visant à faciliter l'application des textes par les commissaires aux comptes

Dans la limite de ses compétences, le H3C engage des actions visant à faciliter l'application des textes relatifs aux commissaires aux comptes. En particulier :

- le H3C ou son bureau **répondent aux saisines circonstanciées** qui leur sont adressées ;
- le H3C **apporte son éclairage** sur certaines pratiques de place ou projets de textes lorsque des instances le sollicitent ou, en dehors de telles sollicitations, lorsqu'il estime utile de faire connaître son interprétation ;
- le H3C **propose des fiches pratiques et des procédures dématérialisées** à l'usage des commissaires aux comptes.

### Les saisines du H3C et de son bureau

#### LES SAISINES DU H3C

##### REQUÉRANTS

- 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
- Les autorités administratives ou publiques indépendantes et en particulier l'AMF et l'ACPR
- Les présidents des CRCC

- Les commissaires aux comptes

##### NATURE DE LA QUESTION

Toute question entrant dans ses compétences

Situations spécifiques prévues par le code de déontologie

##### TRAITEMENT

Réponses individuelles et / ou  
Avis si le H3C estime que les positions prises méritent d'être plus largement connues



*Le H3C peut également se saisir d'office d'une question entrant dans son champ de compétences sur la base de situations qui ont été portées à sa connaissance.*

#### LES SAISINES DU BUREAU

##### REQUÉRANTS

- Une entité d'intérêt public

- Un commissaire aux comptes d'EIP

##### NATURE DE LA QUESTION

Autoriser, à titre exceptionnel, une prolongation de la durée de la mission du CAC, pour une durée de deux ans maximum

Déterminer, en cas de doute, la date de début de mandat

Autoriser un dépassement du seuil d'honoraires relatifs aux services autres que la certification des comptes (seuil de 70 %) pour une période de deux exercices maximum

##### TRAITEMENT

Décision motivée

Réponse

Décision motivée



## L'éclairage du H3C

En 2023, le H3C, au travers de ses services et à l'occasion de manifestations et groupes de travail, a répondu aux questionnements de commissaires aux comptes et de leurs parties prenantes, notamment de représentants d'entreprises.



## L'information du H3C relative aux démissions de mandat

Le commissaire aux comptes exerce sa mission légale de certification des comptes jusqu'à son terme, soit pendant les six exercices<sup>14</sup>, ou, par exception, les trois exercices<sup>15</sup>, de son mandat légal. Il a cependant le droit de démissionner pour un des motifs légitimes énoncés de manière limitative à l'article 28 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Ces dispositions, qui s'imposent aux parties et circonscrivent la durée du mandat de certification des comptes et les conditions de sa rupture prématurée, visent à préserver son indépendance.

La démission du commissaire aux comptes en cours de mandat est donc interdite, sauf à ce que la situation d'espèce, appréciée par ce dernier conformément aux prescriptions de l'article 28 précité, le justifie.

Lorsqu'il est en présence d'une telle situation, en application du III de ce même article, le commissaire aux comptes doit informer le H3C de sa démission et en indiquer les motifs. Le H3C exerce un contrôle de ces motifs et leur irrespect peut être source de poursuites disciplinaires.

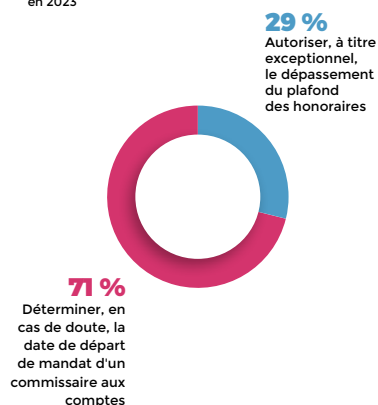
En 2022, le H3C a mis à disposition des commissaires aux comptes, sur son portail, un formulaire dédié destiné à faciliter le traitement et le suivi des démissions par le H3C mais également par les commissaires aux comptes concernés via leur espace personnel.

Elle permet en outre de s'assurer de la complétude des informations renseignées.

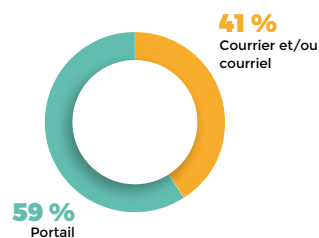
(14) - article L.821-44 du code de commerce

(15) - article L. 821-46 du code de commerce

### SAISINES ADRESSÉES AU BUREAU DU H3C en 2023

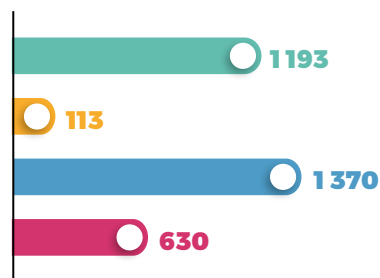


### MODALITÉS DE TRANSMISSION DE L'INFORMATION AU H3C en 2023



### MOTIFS INVOQUÉS POUR LA DÉMISSION DE MANDATS

(article 28 du code de déontologie)



- La cessation définitive d'activité ;
- Un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;
- Les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ;
- La survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes.

# LA FORMATION professionnelle

A close-up photograph of a hand holding a silver pen, writing in a spiral-bound notebook. The background is blurred, showing other people in a classroom or training environment. A large, bold white number '4' is overlaid on the bottom right corner of the image.

4

# 1. Les obligations des commissaires aux comptes en matière de formation professionnelle continue

C'EST DEPUIS 2005 ET PARCE QU'ELLE CONTRIBUE À LA QUALITÉ DE L'AUDIT, QUE L'OBLIGATION DE FORMATION PROFESSIONNELLE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES A PRIS UNE VALEUR RÉGLEMENTAIRE. CETTE OBLIGATION A POUR OBJECTIF D'ENTRETIENIR ET DE PERFECTIONNER LEURS CONNAISSANCES.

En effet, depuis cette date, le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes est annexé au code de commerce<sup>16</sup>. Son article 7 relatif à la compétence des professionnels dispose : « Le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation. »

En 2006, le législateur européen introduit l'obligation pour les États membres de veiller à ce que « les contrôleurs légaux des comptes soient tenus de participer à des programmes adéquats de formation continue afin de maintenir leurs connaissances théoriques, leurs compétences professionnelles et leurs valeurs à un niveau suffisamment élevé, et à ce que le non-respect des exigences de formation continue donne lieu aux sanctions appropriées, ... »<sup>17</sup>.

(16) -Décret n°2005-1412 du 16 novembre 2005 portant approbation du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

(17) -Directive européenne 2006/43/CE du parlement européen et du conseil du 17 mai 2006 Article 13.



En 2007, l'obligation pour tout commissaire aux comptes de suivre une formation professionnelle est inscrite en partie réglementaire du code de commerce<sup>18</sup> (article R822-61) et en 2008<sup>19</sup> le garde des Sceaux, ministre de la Justice fixe la durée des actions de formation comme suit :

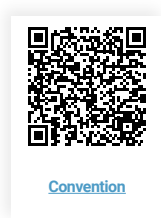
- ▶ 120 heures doivent être effectuées au cours de 3 années consécutives dont 60 heures sont consacrées au domaine de l'audit,
- ▶ au moins 20 heures doivent être effectuées au cours d'une même année.

Un comité scientifique, placé auprès de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, est alors chargé d'homologuer les actions de formation relevant du domaine de l'audit. Le Haut conseil du commissariat aux comptes est membre de ce comité.

En 2016, l'obligation de formation continue prend une valeur législative : elle figure à l'article L.822-4 du code de commerce. L'homologation préalable des formations dispensées est abandonnée au profit d'une plus grande souplesse, encadrée cependant par la fixation par le Haut conseil des orientations générales et des différents domaines sur lesquels doit porter l'obligation de formation continue.

Les commissaires aux comptes doivent :

- ▶ Effectuer :
  - **120 heures** de formation au cours de 3 années consécutives ;
  - au moins **20 heures** au cours d'une même année.
- ▶ Maintenir un niveau élevé de compétence ;
- ▶ Déclarer **annuellement** les actions de formation effectuées l'année précédente ;
- ▶ Joindre à leur déclaration **les pièces justificatives utiles** à la vérification du respect de leurs obligations.



(18) - Décret n° 2007-431 du 25 mars 2007 relatif à la partie réglementaire du code de commerce.

(19) - Arrêté du garde des Sceaux, ministre de la Justice du 19 décembre 2008 relatif à la formation professionnelle des commissaires aux comptes.

(20) - Ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes

## 2. Un rôle accru du superviseur de l'audit

En 2016<sup>20</sup>, le Haut conseil voit ses compétences renforcées, notamment en matière de formation continue, dès lors qu'il lui est donné pour mission de :

- ▶ définir les orientations générales et les différents domaines sur lesquels porte l'obligation de formation continue ;
- ▶ veiller au respect de ces obligations par les commissaires aux comptes.

Cependant, pour conserver un équilibre institutionnel, le législateur a souhaité que le Haut conseil puisse déléguer à la CNCC le suivi du respect des obligations de formation continue. Depuis 2017, le H3C délègue ainsi à la CNCC, par convention homologuée par le garde des Sceaux le 3 mai 2017, la réalisation des tâches relatives à ce suivi.

En 2018<sup>(21)</sup>, le garde des Sceaux, ministre de la Justice tire les conséquences des nouvelles attributions du Haut conseil et supprime :

- ▶ l'obligation pour le commissaire aux comptes d'effectuer un quota d'heures de formation en matière d'audit ;
- ▶ le processus d'homologation de ces formations,
- ▶ et le comité scientifique chargé de les homologuer.

Les déclarations de formation doivent désormais être effectuées auprès du Haut conseil (ou de son délégué) qui en fixe les modalités.

La même année, pour la première fois, le H3C définit les orientations générales et des différents domaines sur lesquels la formation continue des commissaires aux comptes peut porter.

Les orientations arrêtées par le Haut conseil en 2018 ont pour but de permettre aux commissaires aux comptes de :

- ▶ demeurer compétents pour exercer les missions confiées par le législateur ;
- ▶ réaliser des audits de qualité ;
- ▶ contribuer à la sécurité financière ;
- ▶ préserver l'intérêt général ;
- ▶ suivre des formations en lien avec les spécificités des mandats ;
- ▶ s'adapter aux évolutions du marché et répondre aux besoins des entreprises ;
- ▶ connaître les obligations du commissaire aux comptes en matière de déontologie, d'indépendance et d'organisation de l'exercice professionnel ;
- ▶ acquérir et maintenir des aptitudes managériales et relationnelles.

Le Haut conseil décline chacune de ces orientations générales en domaines de formation. Il préconise également des thèmes de formation qu'il estime incontournables au regard soit de l'actualité, soit des résultats des contrôles d'activité.

### 3. L'activité du H3C en 2023

L'année 2023 est marquée par plusieurs événements :

- ▶ Le Collège du H3C a renouvelé la convention déléguant à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes le suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes. La convention, homologuée par le garde des Sceaux le 19 mai 2023 et publiée au Journal officiel le 26 mai 2023, s'inscrit dans la poursuite de la précédente convention signée en 2017 et fixe les conditions d'exercice des délégations.
- ▶ Il a, par décision du 23 mars 2023, défini les modalités de la déclaration de formation que les commissaires aux comptes doivent effectuer annuellement sur le système déclaratif de la CNCC, délégué du H3C.

- ▶ Lors de sa séance du 11 mai 2023, le Collège a actualisé les orientations générales et domaines de formation définis en 2018. Il a précisé les thèmes de formation incontournables au regard de l'actualité, à savoir :

- les normes de déontologie homologuées par arrêté du garde des Sceaux en date du 22 mars 2023 après adoption par le Haut conseil ;
- les directives relatives à la publication d'informations en matière de durabilité ;
- la prévention des difficultés des entreprises et la continuité d'exploitation.

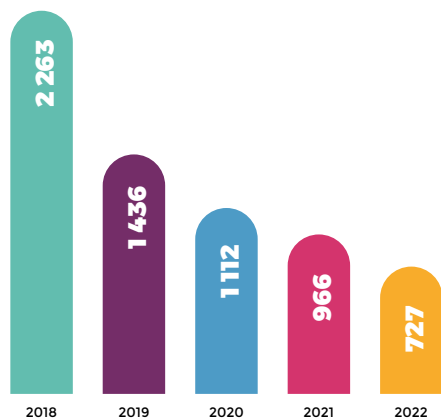
Par ailleurs, la récurrence de certaines défaillances relevées lors des contrôles de la période 2017-2022 a contraint le Haut conseil à réitérer ses préconisations aux commissaires aux comptes ayant fait l'objet d'un contrôle d'activité lors de cette période.



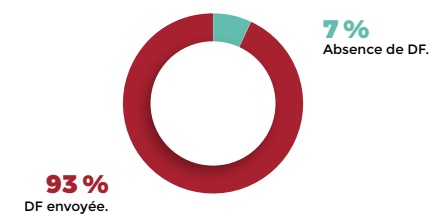
(21) - Arrêté du 20 février 2018 relatif à la formation professionnelle continue des commissaires aux comptes



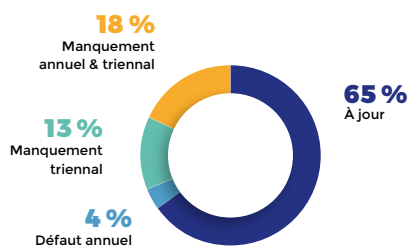
**ABSENCE DE DÉCLARATION DE FORMATION**  
(déclaration de formation à saisir ou en cours de saisie)  
en nombre de commissaires aux comptes devant effectuer une DF



**COMMISSAIRES AUX COMPTES AYANT EFFECTUÉ OU NON LEUR DÉCLARATION DE FORMATION (DF) en 2022**



**RESPECT DES OBLIGATIONS DE FORMATION**  
Campagne 2022



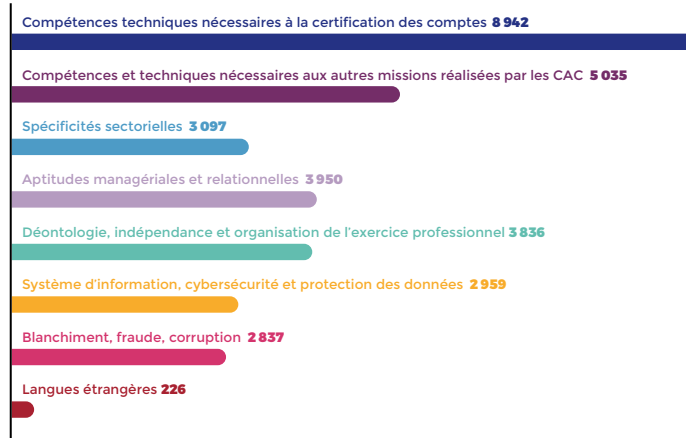
Répartition des commissaires aux comptes inscrits ayant effectué leur DF selon le respect des obligations de formation en 2022

### THÉMATIQUES DES ACTIONS DE FORMATION en heures déclarées

En heures déclarées	2019	2020	2021	2022
Compétences techniques nécessaires à la certification des comptes	49,6 %	52,3 %	53,4 %	52,9 %
Compétences et techniques nécessaires aux autres missions réalisées par les commissaires aux comptes	14,9 %	14,4 %	14,1 %	15,2 %
Spécificités sectorielles	10,4 %	9,1 %	10 %	10,5 %
Aptitudes managériales et relationnelles	9 %	7,8 %	7,3 %	8,7 %
Déontologie, indépendance et organisation de l'exercice professionnel	7,6 %	6,4 %	6,3 %	5,7 %
Système d'information, cybersécurité et protection des données	5,9 %	4,4 %	4 %	3,8 %
Blanchiment, fraude, corruption	1,4 %	4,4 %	3,9 %	2,2 %
Langues étrangères	1,2 %	1,2 %	1,1 %	1 %

- ▶ Stabilité de la répartition des 8 thématiques de formation depuis 4 ans
- ▶ Prédominance des formations portant sur les sujets relatifs à la certification des comptes

### THÉMATIQUES DES ACTIONS DE FORMATION en nombre de commissaires aux comptes en 2022\*



\* Nombre de commissaires aux comptes ayant sélectionné au moins une fois la thématique en qualité de participant

# LES CONTRÔLES

5

# 1. Pourquoi contrôler l'activité professionnelle des commissaires aux comptes et comment sont-ils contrôlés ?

L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES EST SOUMISE À DES CONTRÔLES ORGANISÉS SELON LE CADRE ET LES MODALITÉS DÉFINIS PAR LE HAUT CONSEIL.

Les contrôles ont pour finalité de s'assurer que la confiance accordée par les marchés, les utilisateurs des comptes et l'ensemble des parties prenantes aux interventions des commissaires aux comptes est justifiée.

Le contrôle de la profession est organisé selon la détention ou non par les cabinets<sup>22</sup> de mandats d'entités d'intérêt public<sup>23</sup>. Les cabinets de commissariat aux comptes certifiant les comptes d'au moins une entité d'intérêt public sont dits « cabinets EIP », alors que les cabinets dits « cabinets non EIP » sont ceux qui n'ont aucun mandat conclu avec une entité d'intérêt public.

Les contrôles sont réalisés au moins tous les six ans, selon les orientations, le cadre et les modalités définis par le Collège. Ce délai est ramené à trois ans lorsque les commissaires aux comptes certifient les comptes de « grandes EIP ».

Ce motion-design présente le contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes.



[Le contrôle de l'activité professionnelle des commissaires aux comptes](#)

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

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

Depuis leur mise en place, originellement par la CNCC puis repris progressivement par le H3C, les contrôles d'activité se sont approfondis tout en restant proportionnés à la taille des acteurs concernés et aux risques portés par ces derniers. En 2021, le H3C a profondément réformé ses modalités de contrôles en mettant en place six modalités distinctes au lieu d'une seule auparavant :

► **contrôle complet** : contrôle simultané des procédures, d'un échantillon de mandat(s) et du suivi des constats issus du précédent contrôle (contrôle proche des contrôles réalisés jusqu'en 2020) ;

► **contrôle des procédures** : contrôle des procédures de la ou des structure(s) d'exercice professionnel partageant des procédures communes. Tout ou partie des procédures peuvent être contrôlées sur un cycle de 3 ou 6 ans ;

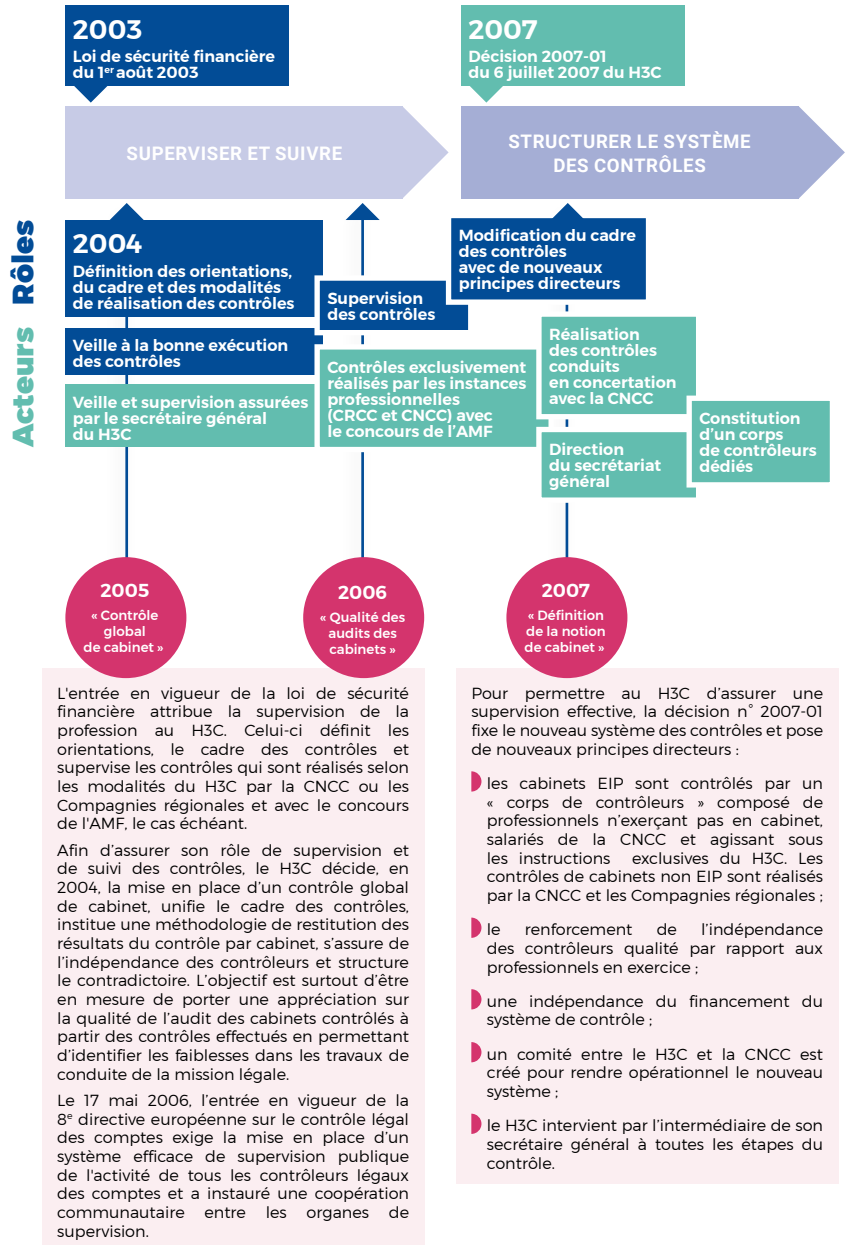
► **suivi des constats** : suivi des constats, recommandations et plans de remédiation issus du précédent contrôle afin de s'assurer de leur remédiation complète et appropriée ;

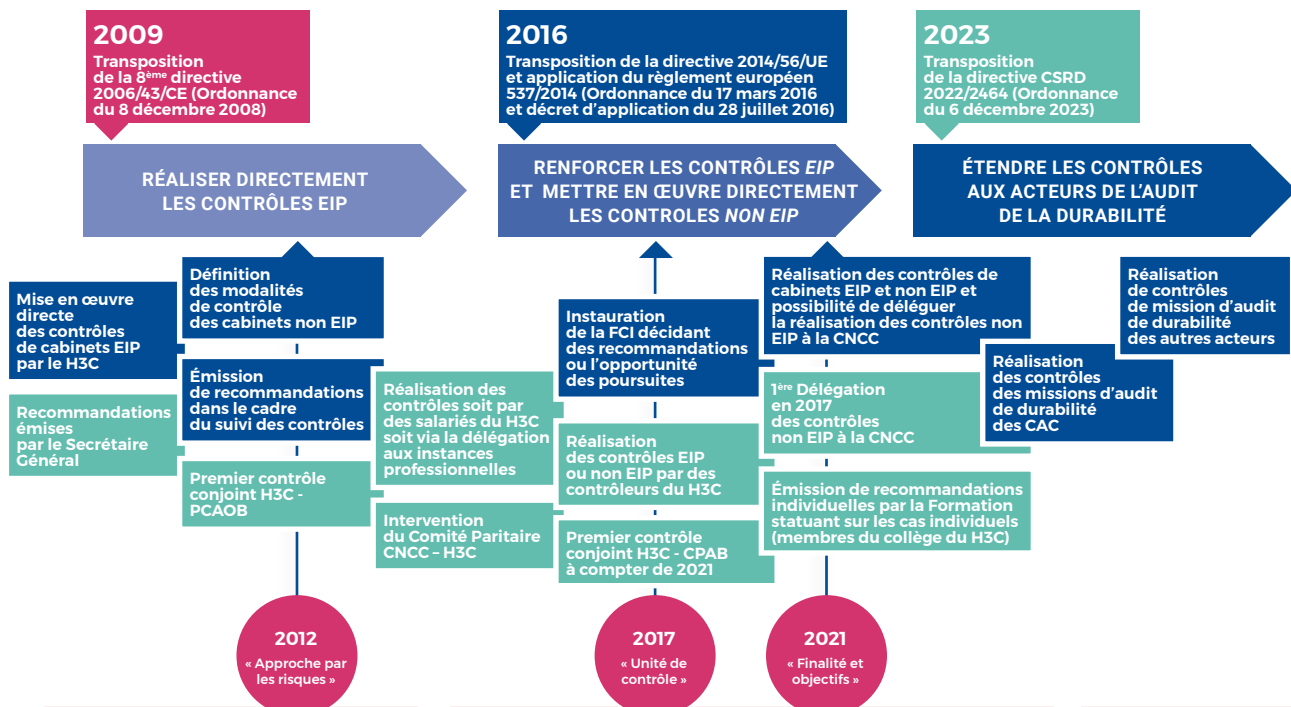
► **contrôle de mandats** : contrôle d'un échantillon de mandat(s) détenu(s) par la structure d'exercice professionnel ; le point d'entrée pouvant être le signataire, le mandat ou un thème particulier (type d'entité, entité d'un secteur particulier, etc.) ;

► **contrôle spot** : contrôle d'un élément précis (un mandat, un point de procédure, un sujet d'actualité, une prestation, ...). Il peut être déclenché inopinément ;

► **contrôle par entretiens** : contrôle de la connaissance par un signataire notamment de son portefeuille et des risques des mandats qu'il détient, et, éventuellement, de certaines questions d'actualité réglementaire.

## 2. 20 ans de prérogatives accrues : les moments clés ayant façonné les contrôles





La décision n° 2009-02 du 9 avril 2009 revisite les principes directeurs du système des contrôles pour tenir compte des évolutions légales nées de l'ordonnance du 8 décembre 2008 transposant la 8ème directive 2006/43/CE :

- le système des contrôles périodiques concerne l'ensemble des commissaires aux comptes inscrits ;
- cette organisation diffère selon que les cabinets détiennent ou non des mandats d'intérêt public : la distinction entre « cabinets EIP » et « cabinets non EIP » est maintenue ;
- les contrôles des cabinets EIP sont mis en œuvre directement par le Haut conseil et peuvent être délégués à la CNCC ;
- les contrôles des cabinets non EIP demeurent réalisés par la CNCC et les Compagnies régionales et le secrétaire général du H3C peut intervenir à toutes les étapes des opérations de contrôle. Une coordination entre le H3C et les instances professionnelles est instituée.

Le secrétaire général du H3C est dorénavant le directeur des contrôles : il émet, à ce titre, des recommandations individuelles en adressant à chaque cabinet contrôlé un courrier signifiant la fin du contrôle.

La liste des Entités d'intérêt public est désormais définie à l'article L. 821-2 du code de commerce.

Conformément aux dispositions du nouveau règlement UE n° 537/2014, les contrôles des cabinets EIP ne peuvent plus être réalisés par des contrôleurs praticiens mais seront, à compter des contrôles 2017, uniquement effectués par des contrôleurs employés par le Haut conseil.

Les contrôles des cabinets non EIP sont désormais effectués par des contrôleurs du H3C et pourront être délégués à la CNCC dans des conditions fixées par une convention homologuée par arrêté du garde des Sceaux.

Les nouveaux textes prévoient également la séparation des fonctions de contrôle et de sanctions : une formation plénière définit le cadre et les orientations des contrôles et en supervise la réalisation, une formation restreinte prononce des sanctions et une formation statuant sur les cas individuels (« FCI ») ne comprenant pas les membres de la formation restreinte. Pour la première fois, les membres de la FCI connaissent les cas individuels.

Le H3C devient la H2A, autorité nationale de régulation de la profession de commissaire aux comptes et des professionnels certifiant les rapports de durabilité des entreprises.

### 3. Le programme de contrôle de l'année 2023

Le programme 2023 a été élaboré à partir des orientations décidées par le Collège lors de sa séance du 23 mars 2023. Il a mobilisé : 15 contrôleurs EIP, salariés du Haut conseil (représentant 13,17 ETP) ayant réalisé 19 750 heures de contrôle ; 331 contrôleurs non EIP délégués et 4 contrôleurs non EIP salariés du Haut conseil (soit 11,2 ETP), ayant réalisé 16 807 heures de contrôle.



Le programme de contrôle 2023

## 4. Les contrôles menés en 2023

Au titre du programme 2023, le Haut conseil a réalisé 72 contrôles de 71 cabinets EIP et 727 contrôles de cabinets non EIP dont 19 ont été effectués directement par le Haut conseil et 708 dans le cadre de la délégation consentie par le Haut conseil à la CNCC. Les contrôles ont pu être opérés selon une seule ou plusieurs modalités en fonction des risques préalablement détectés.

### Les contrôles des cabinets EIP

Les contrôles ont porté, en application des orientations précitées, sur 72 contrôles de 71 cabinets EIP parmi lesquels 59 représentaient un risque de niveau 1<sup>24</sup> à 3 et 13 présentaient un risque plus faible (supérieur à 3).

Les graphiques qui suivent présentent les modalités de contrôle appliquées en 2023 selon les niveaux de risque des cabinets contrôlés.

Les contrôles complets ont porté sur des acteurs de tailles très différentes et sur des thèmes variés selon les risques identifiés. Les modalités de sélection des procédures et des mandats sélectionnés diffèrent selon les risques de défauts de qualité potentiels à évaluer au cours des contrôles.

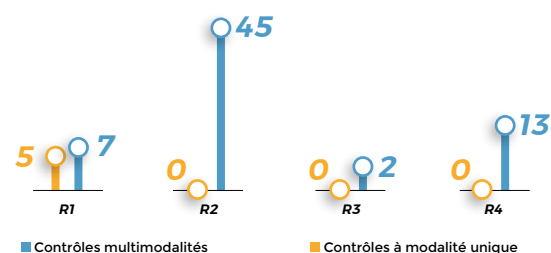
Les contrôles des procédures ont visé les thèmes prévus par les orientations des contrôles.

Les contrôles de mandats ont porté sur un échantillon de mandats destiné, d'une part, à vérifier l'adéquation de l'opinion d'audit émise sur les comptes des entités auditées, au regard des diligences d'audit réalisées pour un type d'entité, et d'autre part, à apprécier la correcte application des normes d'exercice professionnel en vigueur.

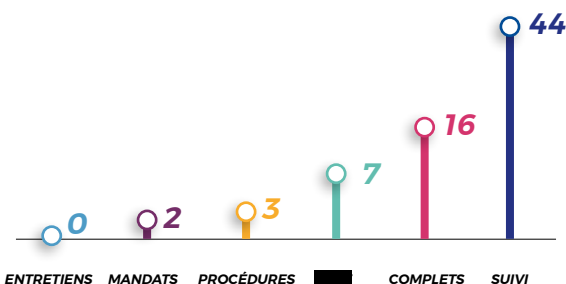
Les contrôles de suivi des constats ont pour objet de s'assurer de la mise en œuvre effective d'actions correctives imposées par le H3C pour remédier aux insuffisances relevées dans le précédent rapport de contrôle.

Par ailleurs, dans le cadre de la coopération internationale entre les régulateurs, en 2023, deux des plus grands cabinets français ont été contrôlés conjointement avec le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Chaque contrôle a porté tant sur l'évaluation de l'efficacité du dispositif de contrôle interne de la qualité que sur l'adéquation de l'opinion d'audit émise sur les comptes de 6 entités, sélectionnée selon une approche par les risques, au regard des diligences d'audit réalisées.

RÉPARTITION DES CONTRÔLES PAR NIVEAU DE RISQUES (en nombre)



RÉPARTITION PAR MODALITÉ DES 72 CONTRÔLES



(24) - Niveau de risque « R1 » : incluant notamment les plus grands « cabinets » français membres de grands réseaux internationaux (Big), les régulés titulaires de mandats EIP considérés comme risqués (systémique, AMF/ACPR) ou encore ceux inscrits auprès d'une autorité étrangère ;

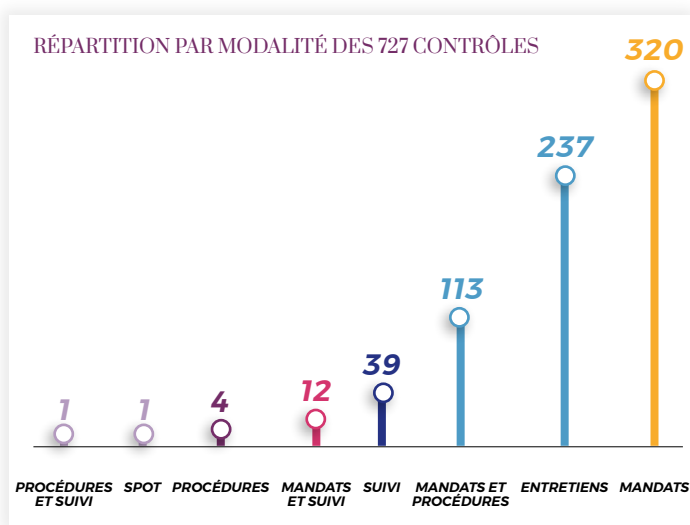
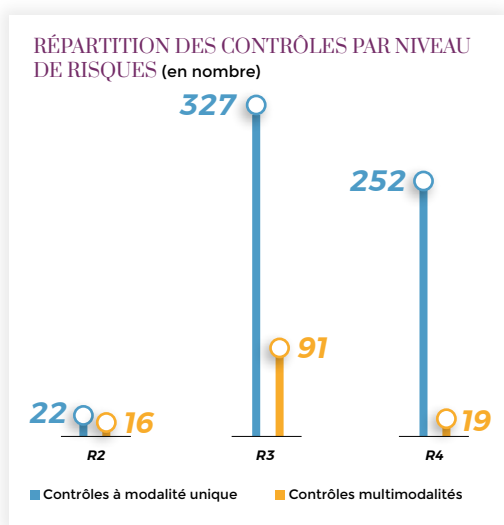
## Les contrôles des cabinets non EIP

Les contrôles ont porté sur 727 cabinets non EIP parmi lesquels, en application de la segmentation par les risques, 456 présentaient des risques élevés (R2 et R3) et 271 des risques faibles<sup>25</sup>.

Concernant les 19 contrôles effectués par le Haut conseil, pour 2 d'entre eux le contrôle a été réalisé, en binôme avec un contrôleur praticien, et, pour 4 autres cabinets, les opérations de contrôles ont été déléguées mais supervisées exclusivement par les contrôleurs du H3C.

Pour chacun des 708 contrôles délégués, le Haut conseil a précisé les modalités de contrôle à appliquer.

Les modalités de contrôle appliquées en 2023 sont présentées dans les graphiques qui suivent.



La modalité « Contrôle de mandats » a été appliquée seule sur 320 cabinets, et complétée par d'autres modalités (« Contrôle de procédures » ou « Suivi des constats ») pour 125 cabinets. Un échange préalable avec les signataires a systématiquement été conduit en amont du contrôle de mandats pour vérifier la connaissance du portefeuille et des risques des mandats détenus et ainsi mieux sélectionner le(s) mandat(s) à vérifier.

La modalité « Contrôle de procédures » a été utilisée seule et conduite par les contrôleurs du Haut conseil pour 4 cabinets risqués réalisant plus de 15 000 heures d'audit.

La modalité « Suivi de constats » a été appliquée seule ou de façon combinée sur 52 cabinets risqués en raison d'un précédent contrôle non satisfaisant.

La modalité « Contrôle spot » a été conduite par les contrôleurs du Haut conseil sur 1 cabinet.

Enfin, l'utilisation seule de la modalité « Contrôle par entretiens » a été appliquée en 2023 sur 237 cabinets non-risqués ayant une faible activité de commissariat aux comptes.

(25) - Niveau de risque « R2 » : incluant les régulés certifiant un nombre important de mandats (+ de 350) ou réalisant plus de 15 000 heures d'audit, ou ayant un précédent contrôle non satisfaisant, ou signataires présentant un risque particulier ;

Niveau de risque « R3 » : incluant notamment les cabinets signant des mandats EIP non risqués de Grandes Entreprises et les cabinets signant des mandats non EIP risqués ;

Niveau de risque « R4 » : incluant les régulés ne présentant pas de risques particuliers à échéance sexennale, les cabinets signant des mandats non EIP non risqués.



## LES ACTIVITÉS DANS LE CADRE DE LA CONVENTION DE DÉLÉGATION DE LA RÉALISATION DES CONTRÔLES DES CABINETS NE CERTIFIANT PAS LES COMPTES D'EIP

Par décision du 6 avril 2023, le Collège du Haut conseil a approuvé la convention délégrant à la CNCC les contrôles des cabinets non EIP. Cette convention, homologuée par le garde des Sceaux le 19 mai 2023, s'inscrit dans la poursuite de la précédente convention signée en 2017 et fixant les conditions d'exercice de la délégation. Après six années d'exercice de cette convention de délégation, reconduite une fois par tacite reconduction, le Haut conseil a estimé opportun de procéder à son actualisation pour tenir compte de sa mise en œuvre pratique et de l'évolution des textes.

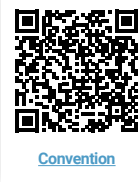
Le Haut conseil supervise la réalisation des contrôles délégués en élaborant des outils de contrôle et des matrices de rapports, en arrêtant la liste des contrôleurs délégués, révisée annuellement, en dispensant aux contrôleurs une formation sur les méthodes de contrôle, en validant l'affectation des contrôleurs, en donnant des instructions particulières sur certains contrôles, en procédant à la revue des approches de contrôle nécessitant un arbitrage et à la revue des restitutions des résultats préparées par les contrôleurs lorsque les cas présentent des faits susceptibles de constituer des manquements.

La CNCC a mis en place une organisation solide et expérimentée, avec la constitution d'une Commission nationale du contrôle d'activité (CNCA), et des procédures adaptées pour assurer le bon déroulement des opérations de contrôle.

En 2023, 377 candidatures de contrôleurs délégués, transmises par la CNCA ont été examinées, afin de vérifier le respect des critères définis par le Haut conseil. 358 candidatures ont été retenues représentant 27 652 heures de contrôles affectables.

La formation spécifique aux méthodes de contrôles, préparée conjointement avec le Haut conseil, a été dispensée par les membres du bureau de la CNCA. Les principales formations en région et les formations en distanciel ont été animées en présence d'un contrôleur du Haut conseil.

L'exécution par le délégataire des contrôles délégués est suivie par le Haut conseil, en termes d'avancement et de qualité des travaux. En 2023, 19 % des rapports de contrôles ont été transmis au Haut conseil. Il s'agit des rapports des contrôleurs délégués susceptibles d'avoir mis en évidence des insuffisances ou des manquements.



Une insuffisance ou un manquement ont une incidence potentielle significative sur la qualité de l'audit. Ils résultent de pratiques professionnelles non conformes à la réglementation ou aux normes en vigueur, et sont susceptibles d'impacter significativement le dispositif de contrôle interne de la qualité ou la pertinence des diligences mises en œuvre lors d'une mission d'audit et par incidence, la pertinence de l'opinion d'audit émise par le ou les commissaires aux comptes.

## 5. Les suites données au contrôle et l'activité de la formation statuant sur les cas individuels

Distincte de la formation restreinte, la formation statuant sur les cas individuels (FCI), composée de 9 des 14 membres du collège, se prononce sur les suites à donner aux contrôles lorsque ceux-ci ont mis en évidence des défaillances susceptibles de nécessiter l'émission de recommandations, voire l'ouverture d'une enquête.

### Les suites données aux contrôles des cabinets EIP

En 2023, les conclusions de 31 contrôles de 27 cabinets EIP ont été présentées à la FCI du Haut conseil au cours de 13 séances dédiées : 4 contrôles au titre du programme de contrôle 2021 ; 24 contrôles au titre du programme de contrôle 2022 parmi lesquels 7 contrôles de 7 cabinets appartenant à l'un des 8 plus grands cabinets français ; 3 contrôles au titre du programme de contrôle 2023, parmi lesquels 2 contrôles de 2 cabinets appartenant à l'un des 8 plus grands cabinets français.

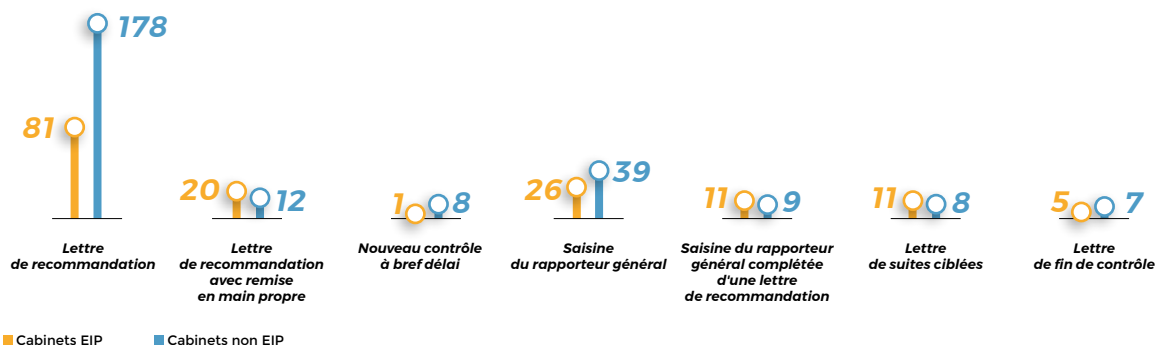
### Les suites données aux contrôles des cabinets non EIP

En 2023, les conclusions de 39 contrôles de cabinets non EIP ont été présentées à la FCI du Haut conseil au cours de 10 séances : 35 contrôles au titre du programme de contrôle 2021 et 4 contrôles au titre du programme de contrôle 2022.

## BILAN DE L'ACTIVITÉ DE LA FCI des années 2017 à 2023 – cabinets EIP et non EIP

Entre 2017 et 2023, la FCI s'est réunie à 52 reprises et a examiné les conclusions de 155 contrôles de cabinets EIP. La FCI s'est également réunie à 40 reprises et a examiné les conclusions de 261 contrôles de cabinets non EIP.

### VENTILATION DES SUITES DONNÉES DES CONTRÔLES DE CABINETS EIP ET NON EIP



# LES ENQUÊTES

6

## À LA VEILLE DE LA TRANSFORMATION DE L'AUTORITÉ DANS LE CADRE DE LA TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE CSRD, LE RAPPORT ANNUEL 2023 OFFRE UNE DERNIÈRE OCCASION DE DRESSER UN BILAN SUR LA CRÉATION ET LE FONCTIONNEMENT DU SERVICE DES ENQUÊTES PLACÉ SOUS LA RESPONSABILITÉ DU RAPPORTEUR GÉNÉRAL.

La transposition en 2016 de la réforme européenne de l'audit, dans sa dimension relative aux enquêtes disciplinaires et aux suites données, notamment dans le cadre de la procédure de sanction, avait pour ambition de confier au H3C une mission essentielle en matière de régulation, en créant un service spécialement dédié aux enquêtes et au suivi des procédures de sanction, doté d'une compétence nationale, placé sous l'autorité du rapporteur général, s'appuyant sur des collaborateurs disposant de solides compétences juridiques et techniques dans le domaine de l'audit et de la comptabilité, afin de contribuer à constituer à terme une jurisprudence en matière disciplinaire qui soit à la fois lisible et cohérente.

Jusqu'à-là, le traitement disciplinaire des professionnels s'était caractérisé par une forte hétérogénéité des pratiques des parquets généraux investis par le code de commerce de l'action disciplinaire, se traduisant également par une jurisprudence des anciennes commissions régionales de discipline, peu fournie et donc peu lisible pour les acteurs institutionnels et professionnels, le H3C n'intervenant que comme instance d'appel.

## Peut-on dire que les objectifs ont été atteints ?

La réponse est affirmative au terme de ce cycle de sept années de mise en œuvre de la réforme européenne de l'audit, comme peuvent en attester les éléments suivants :

- ▶ depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, le service du rapporteur général a été saisi de près de 500 affaires, dont 102 ont abouti à la saisine de la formation de jugement en matière disciplinaire (la formation restreinte du H3C essentiellement). À ce jour, l'examen de ces 102 dossiers, a donné lieu à la tenue de 70 audiences et au prononcé de 63 décisions de sanctions disciplinaires ;
- ▶ s'agissant des sanctions disciplinaires prononcées en 2023, les démissions sans motif légitime l'ont été majoritairement par un blâme accompagné d'une pénalité financière allant de 10 000 à 50 000 €, les carences de diligences d'audit les plus graves ont fait l'objet d'une radiation (4) ou d'une interdiction d'exercer (6) assorties ou pas du sursis, les atteintes à l'impartialité en lien avec des conflits d'intérêts comme le non-respect des obligations déclaratives et de formation ont fait l'objet majoritairement d'un cumul de sanctions (blâme plus pénalité financière) ;
- ▶ la formation restreinte a vu son activité progresser très significativement en 2023, puisqu'elle a rendu 31 décisions contre 9 décisions rendues l'année précédente ;
- ▶ une véritable jurisprudence en matière disciplinaire est en train d'émerger tant sur le plan déontologique (indépendance, conflits d'intérêts, impartialité, démission) que sur le plan de la mise en œuvre des normes d'exercice professionnel dans le cadre de l'audit légal, sous le contrôle vigilant et effectif du Conseil d'État, ce dernier ayant notamment rappelé que la certification des comptes suppose un contrôle diligent, reposant sur des éléments suffisants et fiables ;
- ▶ les saisines du rapporteur général se sont diversifiées même si, logiquement, celles ayant pour origine le H3C, avec notamment les suites des contrôles périodiques d'activité (EIP et non EIP), représentent encore plus de 42 % du total des saisines ;
- ▶ l'augmentation significative des saisines, en particulier de l'autorité judiciaire, mais aussi de certains acteurs institutionnels, atteste d'une plus grande visibilité du rôle du H3C dans la sphère de la régulation financière ;
- ▶ en termes de ressources humaines, le service du rapporteur général poursuit sa montée en puissance avec désormais un effectif qui s'élève à 9 ETP et qui reflète une diversité professionnelle. Le service comprend à la fois des auditeurs financiers ayant déjà été inscrits sur la liste des commissaires aux comptes et avec une expérience en audit comprise entre 10 et 25 ans et des juristes ayant notamment exercé la profession d'avocat dans des cabinets spécialisés en droit des affaires ;
- ▶ le service du rapporteur général est ainsi en mesure de traiter, chaque année, un nombre de dossiers d'enquête, correspondant actuellement au flux des dossiers entrants ;
- ▶ il s'est fixé la priorité de réduire le stock des enquêtes anciennes, sans pour autant s'empêcher de traiter les dossiers jugés prioritaires, de sorte que 2/3 des enquêtes en cours ont moins de 2 ans d'ancienneté et que le nombre de dossiers anciens est désormais marginal ;



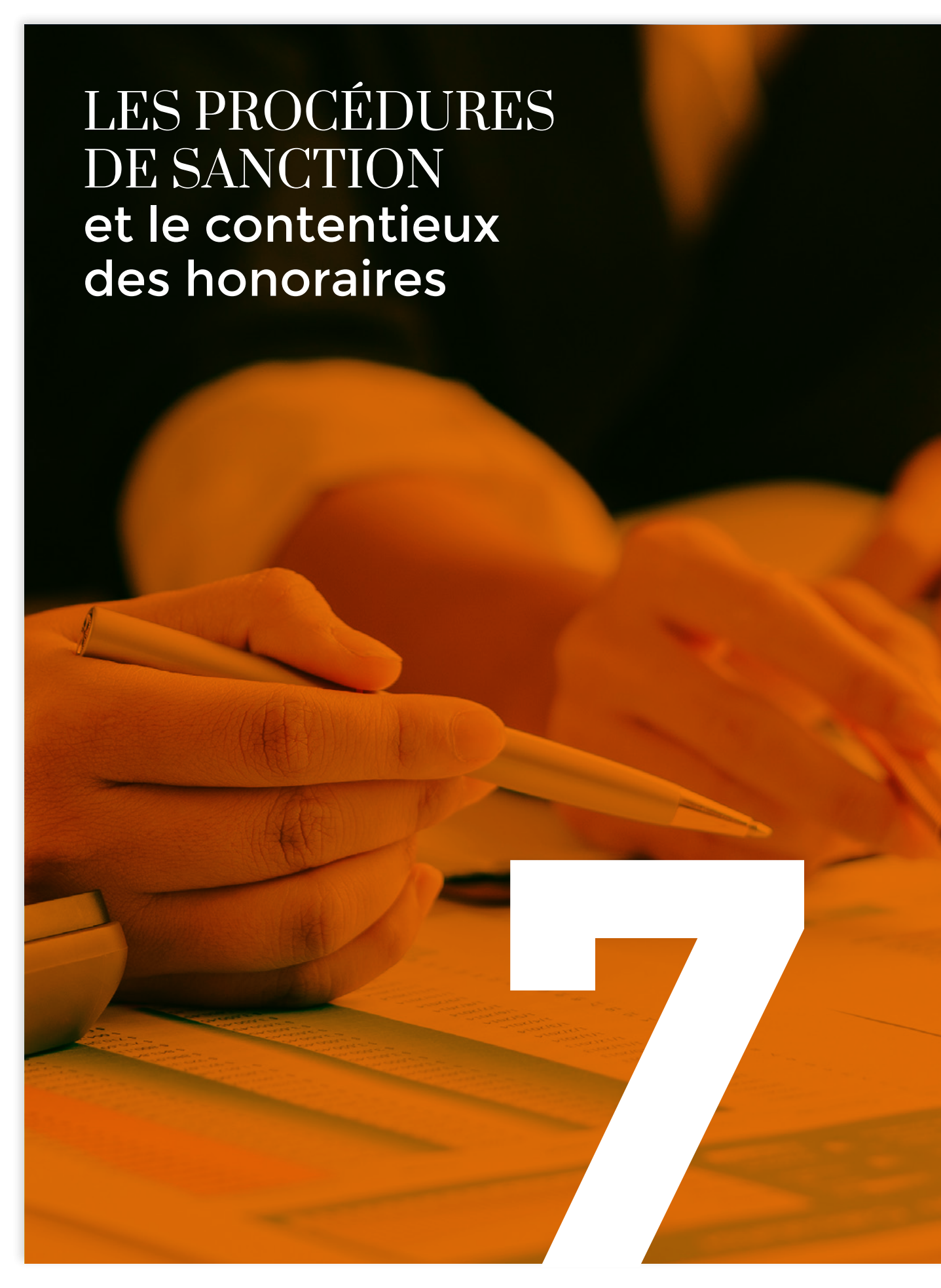
## L'actualité du service du rapporteur général et quelques données chiffrées

**L'année 2023 s'inscrit dans la même dynamique que l'année précédente avec une augmentation sensible du nombre de procédures de sanction ouvertes à l'issue de l'examen des rapports d'enquête par la formation statuant sur les cas individuels (FCI) :**

- ▶ un très important effort de formation interne, au sein du service, a été réalisé par le directeur des enquêtes pour accélérer l'acculturation des juristes du service à la démarche d'audit et aux conditions d'exercice de la profession de commissaire aux comptes ;
  - ▶ cette formation continue comme la qualité du recrutement ont permis de faire face à un nombre croissant de saisines comme de conduire des investigations dans des dossiers présentant une grande complexité ;
  - ▶ la qualité comme la compétence technique des collaborateurs du service sont régulièrement reconnues et plébiscitées par des acteurs institutionnels, qui font, notamment, appel à lui pour des formations dispensées à l'extérieur de l'autorité ;
  - ▶ sur le plan international, le service du rapporteur général joue un rôle très actif dans les échanges avec ses homologues européens et internationaux, en partageant avec eux les enseignements tirés de la pratique de l'enquête et de la mise en œuvre des procédures de sanction des auditeurs.
- ▶ 50 dossiers ont été présentés en 2023 à la FCI, soit une augmentation de 13% par rapport à l'année précédente. 31 ont fait l'objet de griefs arrêtés par la FCI contre 26 en 2022. Le taux de poursuite se maintient autour de 60% ;
  - ▶ s'agissant de la typologie des griefs reprochés, il conviendra de relever que, cette année, les démissions sans motif légitime mais surtout les dossiers présentant des carences de diligences d'audit ont constitué le principal des griefs arrêtés par la FCI, soit près de 60% ;
  - ▶ l'activité internationale du service a été essentiellement marquée par la participation du rapporteur général aux deux réunions organisées par les sous-groupes du CEAOB et de l'IFIAR dédiés aux enquêtes et aux sanctions, en mai 2023 à Vienne et en septembre à Londres. Parmi les thématiques abordées entre régulateurs, de nombreux échanges ont eu lieu sur la contribution de la revue indépendante à la qualité de l'audit et sur la question du contrôle de la valeur probante des documents d'audit produits par les auditeurs dans le cadre des investigations. Les échanges ont été enrichis par la présentation de nombreux cas de jurisprudence.



# LES PROCÉDURES DE SANCTION et le contentieux des honoraires

A large, bold white number '7' is positioned in the lower right quadrant of the page. The background is a warm, orange-toned photograph showing several hands holding pens and writing on documents, suggesting a legal or administrative setting.

7

L'ORDONNANCE DU 17 MARS 2016 PORTANT TRANSPOSITION DE LA DIRECTIVE 2014/56/UE ATTRIBUE AU RÉGULATEUR UN POUVOIR DE SANCTION QUI SE SUBSTITUE AU POUVOIR DISCIPLINAIRE ANTÉRIEUR. LA PERFORMANCE RELATIVE DU SYSTÈME PRÉCÉDENT, AU REGARD DU FAIBLE NOMBRE DE POURSUITES ENGAGÉES ET DE SANCTIONS PRONONCÉES CHAQUE ANNÉE, APPELAIT UNE ÉVOLUTION.

L'obligation faite par la directive de mettre en place un dispositif efficace d'enquêtes et de sanctions « *pour prévenir, détecter et sanctionner une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes* » rendait cette évolution inéluctable. La réforme de l'audit modifie profondément la procédure de sanctions, élargit le champ des personnes susceptibles d'être sanctionnées ainsi que le panel des sanctions encourues et, enfin, réduit le délai de prescription de l'action en sanction. La réforme touche peu néanmoins à la procédure de contestation d'honoraires.

### **Le dispositif mis en place en 2016 en matière de sanctions**

Le Haut conseil cesse d'être une formation d'appel. Depuis sa création, en 2003, le H3C statuait comme instance d'appel des décisions disciplinaires rendues contre les commissaires aux comptes par les chambres régionales de discipline installées au sein des cours d'appel.



L'ordonnance du 17 mars 2016 crée une formation composée de neuf membres du collège chargée d'apprécier les charges réunies par les enquêteurs et de décider de l'ouverture d'une procédure de sanction soit devant la formation restreinte du Haut conseil, soit devant une commission régionale de discipline (CRD), lesquelles sont maintenues, avec un intitulé très légèrement modifié, dans une composition sensiblement différente. Les CRD, comme la formation restreinte, statuent sur les poursuites à l'issue d'une audience publique et d'une procédure contradictoire. Au sein du régulateur, le pouvoir de sanction est donc maintenant exercé par la formation restreinte qui est composée de cinq membres du collège et présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire. Cette formation restreinte perd la qualité d'instance d'appel qu'avait le Haut conseil avant l'entrée en vigueur de la réforme.

Ses décisions, comme celles des CRD, sont susceptibles de faire l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'État. Le recours est ouvert aux personnes poursuivies et au président du Haut conseil.

Le champ de compétence de la formation restreinte est plus large que celui des CRD. Les CRD restent compétentes pour statuer sur les fautes disciplinaires reprochées aux commissaires aux comptes, sauf si le Collège du Haut conseil, dans sa formation de neuf membres, décide, en raison de la gravité ou de la complexité de l'affaire, de saisir la formation restreinte. La formation restreinte est néanmoins seule compétente pour connaître des procédures de sanctions ouvertes à l'encontre des auditeurs des pays tiers et des personnes autres que les commissaires aux comptes. Elle a dans ces deux domaines une compétence exclusive.

## Son évolution depuis la loi Pacte

La loi Pacte a supprimé les commissions régionales de discipline et leurs compétences en matière de sanctions et d'honoraires ont été transférées à la formation restreinte. Les décisions rendues en matière d'honoraires peuvent faire l'objet d'un pourvoi devant la Cour de cassation à l'initiative des intéressés (art. R.823-20 du code de commerce) alors que les décisions rendues en matière de sanctions peuvent faire l'objet d'un recours de plein contentieux devant le Conseil d'État.

## L'élargissement des personnes concernées et des sanctions susceptibles d'être prononcées

L'ordonnance du 17 mars 2016 définit les fautes disciplinaires susceptibles d'être sanctionnées par la formation restreinte comme « *tout manquement aux conditions légales d'exercice de la profession* » et « *toute négligence grave et tout fait contraire à la probité ou à l'honneur* » et élargit le champ des personnes susceptibles d'être sanctionnées par la formation restreinte.

Désormais, les sanctions peuvent frapper non seulement les commissaires aux comptes, mais également leurs associés, salariés, ou collaborateurs, voire les membres de leur famille. Elles peuvent même, dans certains cas, atteindre les entités dont le commissaire aux comptes certifie les comptes ainsi que les membres de leurs organes de gouvernance.

Cet élargissement s'accompagne de la possibilité de prononcer des sanctions pécuniaires – d'un montant pouvant aller jusqu'à 1 million d'euros dans certains cas et susceptible d'être doublé en cas de réitération de la faute – qui n'existaient pas dans la procédure disciplinaire.



## Typologie de sanctions

Les sanctions disciplinaires encourues prévues par les articles L. 824-2 et L. 824-3 du code de commerce sont :

- ▶ **l'avertissement,**
- ▶ **le blâme,**
- ▶ **l'interdiction temporaire d'exercer** la fonction de commissaire aux comptes pour une durée n'excédant pas cinq ans, le cas échéant assortie du sursis,
- ▶ **la radiation** de la liste,
- ▶ **et le retrait** de l'honorariat,
- ▶ **une sanction pécuniaire,**

L'avertissement, le blâme ainsi que l'interdiction temporaire peuvent être assortis de la sanction complémentaire de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant dix ans au plus.

La publication d'une déclaration indiquant que le rapport présenté à l'assemblée générale ne remplit pas les exigences du code de commerce, une interdiction, pour une durée n'excédant pas trois ans, d'exercer des fonctions d'administration ou de direction au sein d'une société de commissaire aux comptes et au sein d'entités d'intérêt public peut également être ordonnée.

## Présentation statistique de l'activité de la formation restreinte au cours de l'année 2023

L'année 2023 aura été la dernière année d'existence de la formation restreinte du Collège du Haut conseil du commissariat aux comptes. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2024, le pouvoir de sanction du régulateur de la profession des commissaires aux comptes est confié à la commission des sanctions de la Haute autorité de l'audit, commission qui n'est plus compétente, par ailleurs, pour connaître du contentieux des honoraires, renvoyé aux juridictions de droit commun.

Comme annoncé dans le dernier rapport annuel, cette année 2023 a été marquée par une forte augmentation de l'activité de la formation restreinte, qui s'est notamment réunie à 17 reprises pour examiner 27 affaires au total, qu'il s'agisse de procédures de sanction ou de contentieux des honoraires, concernant 51 personnes physiques ou morales.

Pour ce qui concerne le contentieux des honoraires, seules deux décisions ont été rendues au cours de l'année écoulée. En revanche, en matière de sanctions, 31 décisions ont été rendues, ce qui représente une évolution majeure dans la mesure où 9 décisions avaient été rendues en 2022 et où, auparavant, 4 décisions étaient rendues par an, en moyenne, entre 2016, année de création de la formation restreinte, et 2021.

La différence entre le nombre d'affaires examinées et le nombre de décisions rendues au cours de l'année s'explique par le fait que la formation restreinte ne rend pas ses décisions sur le siège : après l'audience au cours de laquelle les affaires sont examinées, les décisions sont mises en délibéré et prononcées à l'issue d'un délai dont les parties sont informées. Ainsi, les affaires examinées par la formation restreinte en fin d'année font l'objet de décisions prononcées en début d'année suivante.

S'agissant des sanctions prononcées, les 31 décisions rendues au cours de l'année 2023 ont donné lieu au prononcé de 6 radiations de la liste des commissaires aux comptes, de 11 interdictions temporaires d'exercer, toutes assorties du sursis, de 19 blâmes et d'un avertissement, ainsi qu'au prononcé de sanctions pécuniaires d'un montant compris entre 5 000 euros et 50 000 euros.

La formation restreinte a par ailleurs été saisie de 50 nouvelles affaires de sanctions au cours de l'année 2023, parmi lesquelles une quinzaine d'affaires n'avaient pas été examinées au 31 décembre, étant précisé que, compte tenu de sa disparition annoncée et du délai nécessaire pour formaliser ses décisions, cette formation a été contrainte de cesser de siéger au début du mois de novembre 2023.



## Présentation d'une sélection de décisions rendues par la formation restreinte au cours de l'année 2023 en matière de procédures de sanction

Détailler l'ensemble des griefs retenus à l'encontre des personnes poursuivies aux termes des décisions rendues au cours de l'année 2023 par la formation restreinte présenterait peu d'intérêt. Il sera seulement indiqué qu'au-delà de l'appréciation qu'elle a portée sur les situations d'espèce qui lui étaient soumises, cette formation a été amenée à conforter des solutions précédemment adoptées, en matière de procédure comme de caractérisation des griefs reprochés aux personnes poursuivies, mais également à se prononcer sur plusieurs questions juridiques inédites.

Les décisions dont la référence est suivie d'un astérisque (\*) ont fait l'objet d'un recours, pendant devant le Conseil d'État à la date de rédaction de ce rapport.

En matière de **procédure**, la formation restreinte a rappelé que, si le principe de la contradiction, et notamment le droit d'accès au dossier de la procédure, ne s'appliquait qu'à compter de la notification des griefs (décision n° FR 2022-02 S\* du 9 janvier 2023, notamment), le rapporteur général devait néanmoins procéder, avant l'établissement du rapport d'enquête, à **l'audition de la personne mise en cause**, afin de permettre à celle-ci de s'expliquer sur les faits susceptibles de lui être reprochés et de convaincre, le cas échéant, le rapporteur général puis la formation statuant sur les cas individuels qu'il n'y a pas lieu de la poursuivre (décision n° FR 2022-04 S du 22 décembre 2023, notamment).

Dans sa décision n° FR 2023-01 S du 12 octobre 2023, la formation restreinte a par ailleurs énoncé que rien n'interdisait à la formation du Haut conseil statuant sur les cas individuels de demander au rapporteur général de **poursuivre ses investigations**, lorsqu'elle estimait que les éléments recueillis au cours de l'enquête ne lui permettaient pas de déterminer si les faits qui lui étaient soumis justifiaient l'engagement d'une procédure de sanction.

Et, après avoir rappelé qu'elle ne pouvait se saisir d'office, qu'elle était seule compétente pour se prononcer sur les poursuites disciplinaires engagées contre les commissaires aux comptes et les personnes visées à l'article L. 824-1, II, ancien, du code de commerce et qu'elle statuait en appliquant des règles de droit, selon une procédure contradictoire et dans des conditions garantissant son indépendance, la formation restreinte en a déduit qu'elle possédait le caractère de juridiction au sens de l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Usant dès lors de la faculté dont elle disposait, la formation restreinte a saisi la Cour de justice de l'Union européenne de **deux questions préjudicielles** relatives à la compatibilité avec le droit de l'Union, et plus particulièrement avec l'article 25 de la directive 2006/123/CE du Parlement et du Conseil du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur, des restrictions imposées aux commissaires aux comptes s'agissant de l'exercice d'une activité commerciale (décision n° FR 2023-07 S du 25 mai 2023). La décision de la Cour de justice sur cette saisine préjudicielle n'était pas rendue à la date de rédaction de ce rapport.

S'agissant de **la définition des manquements** susceptibles d'être reprochés aux commissaires aux comptes, la formation restreinte a encore rappelé que les conditions légales d'exercice de la profession de commissaire aux comptes, auxquelles un commissaire aux comptes peut se voir reprocher d'avoir manqué sur le fondement du 1° de l'article L. 824-1, I, du code de commerce, s'entendent, non seulement des conditions requises pour exercer cette profession, mais également **des conditions dans lesquelles cette profession doit s'exercer** (décision n° FR 2022-13 S du 14 décembre 2023, notamment).

À cet égard, la formation restreinte a précisé que, s'agissant de la **version des normes d'exercice professionnel (NEP)** à prendre en considération pour caractériser une faute disciplinaire, il n'y a pas lieu de mettre en œuvre le principe de rétroactivité de la loi répressive plus douce pour ce qui concerne les dispositions de ces NEP dépourvues de visée immédiatement répressive, de sorte que la méconnaissance de telles dispositions, de même que des normes comptables, doit être appréciée au regard de leur version en vigueur à la date des faits reprochés aux personnes poursuivies, sans tenir compte d'éventuelles modifications ultérieures de ces dispositions, quand bien même il en résulterait des prescriptions moins contraignantes pour les commissaires aux comptes, ni même tenir compte, le cas échéant, de leur abrogation (pour une application de ce principe aux NEP 100, 230, 250, 330, 500, 630 et 700 et à diverses normes comptables, voir notamment les décisions n° FR 2022-12 S\* du 25 mai 2023, n° FR 2022-11 S du 27 juillet 2023 et n°s FR 2022-05 S\* et FR 2023-19 S\* du 22 décembre 2023).

De la même manière, les dispositions relatives à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes, ou un commissaire aux comptes suppléant, étant dépourvues de visée immédiatement répressive, il est indifférent, pour l'appréciation des fautes commises par un commissaire aux comptes, que celui-ci ait été nommé conformément à une disposition légale qui n'est plus en vigueur au jour de la poursuite (décisions n° FR 2023-08 S du 26 octobre 2023 et n° FR 2023-05 S du 9 novembre 2023).

La formation restreinte a également précisé l'étendue de son office en énonçant que, dès lors que le commissaire aux comptes doit apprécier, pour les certifier, la régularité des comptes, elle peut elle-même être amenée, pour caractériser un éventuel manquement à cette obligation, à **apprécier l'existence d'irrégularités affectant lesdits comptes**, quand bien même aucune décision juridictionnelle n'aurait statué sur la régularité ou la sincérité de ceux-ci, et qu'en conséquence, elle ne commet ni ne consacre aucun excès de pouvoir lorsque estimant ces irrégularités constituées, elle prononce une sanction fondée sur leur existence (décision n° FR 2022-04 S du 22 décembre 2023).

S'agissant **des personnes susceptibles d'être poursuivies**, la formation restreinte a rappelé que les manquements disciplinaires commis par les associés signataires dans le cadre de leurs fonctions sont de nature à être directement imputés à la **personne morale** au nom de laquelle sont exercées les fonctions de commissaire aux comptes, sans que soit nécessaire la preuve d'un manquement distinct de cette personne morale, tenant notamment à une organisation défaillante (décision n° FR 2023-19 S\* du 22 décembre 2023). Elle a par ailleurs retenu que rien ne lui interdisait de statuer sur des poursuites engagées à l'encontre d'un **ancien commissaire aux comptes** auquel sont reprochés des manquements commis alors qu'il était encore inscrit sur la liste des commissaires aux comptes, quelles que soient les raisons pour lesquelles il ne figure plus sur cette liste à la date de la décision (décision n° FR 2022-02 S\* du 9 janvier 2023 et n° FR 2023-04 S du 14 décembre 2023).

En outre, **un commissaire à la transformation**, de même qu'**un commissaire aux apports**, se trouvent soumis aux règles d'exercice professionnel, notamment déontologiques, du commissariat aux comptes compatibles avec l'exercice de ces missions, dans le cas où c'est en raison de leur qualité de commissaire aux comptes qu'ils ont été désignés pour réaliser celles-ci (décisions n° FR 2023-09 S du 6 juillet 2023 et n° FR 2023-16 S du 14 décembre 2023).

Plusieurs décisions ont par ailleurs conduit la formation restreinte à préciser son interprétation des textes relatifs aux **obligations d'indépendance et d'impartialité** auxquelles sont soumis les commissaires aux comptes. La formation restreinte a notamment énoncé que l'indépendance exigée du commissaire aux comptes aux termes de l'article L. 822-10 du code de commerce et de l'article 5 du code de déontologie, dans ses versions successives, ne s'apprécie qu'à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. Ainsi, **compromet son indépendance** le commissaire aux comptes titulaire d'un droit de vote à l'assemblée générale et au conseil d'administration d'une association dont il est chargé de certifier les comptes (décision n° FR 2023-01 S du 12 octobre 2023), de même que le commissaire aux comptes qui fournit une prestation de conseil dans le cadre d'une sous-traitance confiée par l'entité qu'il contrôle, de sorte qu'il est susceptible de recevoir des instructions de la part de cette société, devenue son donneur d'ordre (décision n° FR 2023-18 S du 14 décembre 2023).

Si les liens existant avec des tiers à l'entité contrôlée ne sont pas susceptibles de porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes, au sens des dispositions précitées, il résulte en revanche des versions successives des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie que le commissaire aux comptes doit veiller à ne pas se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre **l'exercice impartial de sa mission**, en particulier dans une situation de conflit d'intérêts. Une telle situation peut résulter de liens que le commissaire aux comptes entretient avec une personne ayant réalisé une mission ou une prestation sur le résultat de laquelle il serait conduit à se prononcer ou à porter une appréciation (décision n° FR 2023-04 S du 14 décembre 2023) ou d'une relation d'affaires qu'il entretiendrait avec des sociétés appartenant au même groupe que l'entité contrôlée, ainsi qu'avec les dirigeants de ce groupe (décision n° FR 2023-13 S du 14 septembre 2023). Caractérise également un conflit d'intérêts une situation présentant un risque d'autorévulsion conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de missions ou de prestations fournies par lui-même ou la société à laquelle il appartient, à moins que ces missions ou ces prestations prennent la forme d'un examen limité ou d'un audit exécutés en tant que commissaire aux comptes ou dans le respect des règles d'exercice professionnel, notamment déontologiques, du commissariat aux comptes (décision n° FR 2023-10 S du 6 juillet 2023). Et la formation restreinte a précisé que les liens familiaux de nature à créer une situation de conflit d'intérêts ne se limitent pas à ceux définis par le code de déontologie, en dernier lieu par son article 32, à condition toutefois de caractériser une proximité suffisante, ne serait-ce qu'en apparence, pour que l'exercice impartial de sa mission par le commissaire aux comptes soit compromis ou puisse raisonnablement apparaître comme compromis (décision n° FR 2022-10 S du 25 mai 2023).

La formation restreinte a également statué sur des manquements susceptibles d'être commis par le commissaire aux comptes lors de sa **démission d'un mandat**. Elle a tout d'abord énoncé que la **durée légale** du mandat s'impose tant à l'entité contrôlée qu'à son commissaire aux comptes, de sorte que ce dernier ne peut démissionner que pour les seuls motifs énumérés par l'article 28 du code de déontologie (décision n° FR 2023-08 S du 26 octobre 2023). Elle a notamment retenu qu'un projet de **reprise d'une mission d'expertise comptable** au profit de l'entité contrôlée, dans des conditions de nature à placer le commissaire aux comptes dans une situation de conflits d'intérêts s'il restait en exercice, ne constitue pas pour autant un motif légitime de démission, dès lors que cette situation résulte d'une décision, non contrainte, du commissaire aux comptes ou, pour une personne morale, de son représentant ou d'une de ses filiales (décisions n° FR 2022-09 S du 5 janvier 2023, n° FR 2023-14 S du 6 juillet 2023, n° FR 2023-06 S du 14 septembre 2023 et n° FR 2023-15 S du 12 octobre 2023). Elle a également retenu, d'une part, que le commissaire aux comptes ne peut suspendre l'exécution d'une mission de contrôle légal des comptes du seul fait **d'un défaut de paiement de ses honoraires** par l'entité contrôlée, sans avoir, auparavant, vainement mis en demeure l'entité contrôlée puis mis en œuvre les voies de droit pour obtenir le paiement de ses honoraires et, d'autre part, qu'il ne peut s'affranchir de l'exercice de sa mission qu'en démissionnant, ce qui suppose qu'il justifie d'un motif légitime, lequel peut résulter de difficultés rencontrées dans l'accomplissement de sa mission lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ou de la survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, ce que ne constitue pas un simple défaut de paiement des honoraires (décision n° FR 2023-05 S du 9 novembre 2023).

Enfin, la formation restreinte a fait usage, pour la première fois, de la possibilité dont elle disposait, même après avoir retenu l'existence d'une faute commise par un commissaire aux comptes, de tenir compte des circonstances dans lesquelles cette faute a été commise ou de la situation de la personne poursuivie pour décider de **ne pas lui infliger de sanction** (décision n° FR 2023-01 S du 12 octobre 2023).

**En 2023, le Conseil d'État s'est prononcé à six reprises dans le cadre de recours de pleine juridiction contre des décisions de sanctions rendues par la formation restreinte du H3C. En 2023, il a rejeté l'intégralité de recours formés par les personnes sanctionnées.**



Par décision du 22 juin 2023, le Conseil d'État a **rejeté le recours** portant sur la décision n° FR 2020-09 S du 9 juin 2022 par laquelle la formation restreinte avait prononcé la radiation de la liste des commissaires aux comptes d'un professionnel ayant été définitivement sanctionné par le juge pénal pour des faits de fraude fiscale et d'abus de biens sociaux. Après avoir rappelé que la formation restreinte pouvait valablement siéger en l'absence du mis en cause dûment convoqué, le Conseil d'État a rejeté le recours en relevant qu'eu égard à la nature et à **la particulière gravité des manquements reprochés** commis par **un professionnel expérimenté dont le rôle est de s'assurer de la sincérité des comptes qu'il contrôle**, la radiation de la liste des commissaires aux comptes n'était **pas une sanction disproportionnée**.

Les **cinq** autres décisions rendues le 18 décembre 2023 par le Conseil d'État ont été rendues **dans l'affaire dite « Agripole »** (décision n° FR 2019-09 S du 19 février 2021) dans lequel **la haute juridiction a rejeté les recours formés** par les personnes sanctionnées tout en faisant partiellement **droit aux recours incidents formés par la présidente du H3C**, après accord du Collège, **visant à l'aggravation des sanctions prononcées**.

En premier lieu, le Conseil d'État a réaffirmé que le principe des droits de la défense s'appliquait à la procédure de sanction ouverte par la notification de griefs et non à la phase préalable des enquêtes qui devait se dérouler dans des conditions garantissant qu'il ne soit pas porté une **atteinte irrémédiable aux droits de la défense**. Il a ensuite relevé que les normes d'exercice professionnel étaient suffisamment claires et a ainsi écarté le moyen tiré de la méconnaissance du principe de **légalité des délits et des peines** avant de rejeter les moyens relatifs à l'irrégularité de la décision de la formation restreinte.

Il a ensuite retenu le bien-fondé de la décision de la formation restreinte et **a confirmé dans leur intégralité** les motifs de la décision de la formation restreinte.

Le Conseil d'État a confirmé les sanctions professionnelles et les sanctions pécuniaires prononcées à l'encontre des différentes parties, à l'exception des sanctions pécuniaires prononcées contre deux commissaires aux comptes personnes morales respectivement portées de **50 000 euros à 300 000 euros, et de 400 000 à 800 000 euros, à la suite du recours incident formé par la présidente du H3C**.

LA COOPÉRATION  
européenne  
et internationale

8



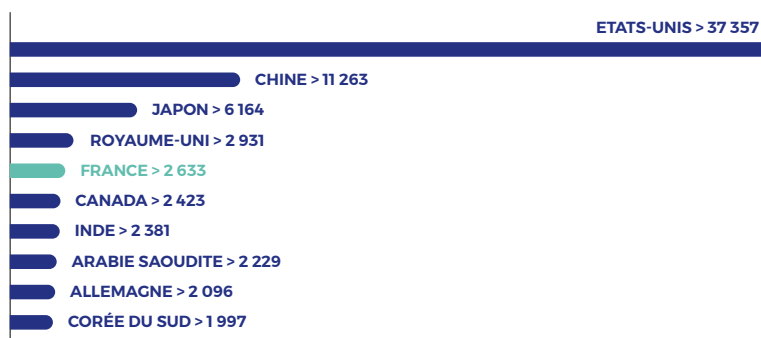
## DANS UN ENVIRONNEMENT ÉCONOMIQUE MONDIALISÉ, DANS LEQUEL UNE PART SUBSTANTIELLE DE LA RÉGLEMENTATION NATIONALE EN MATIÈRE D'AUDIT EST D'ORIGINE EUROPÉENNE<sup>26</sup>, LE H3C CONÇOIT ET MÈNE SON ACTION DANS LES CADRES EUROPÉEN ET INTERNATIONAL.

Le Haut conseil est l'un des membres fondateurs des deux organisations transnationales regroupant les régulateurs chargés de la supervision publique de la profession d'auditeur. Sa forte implication dans leurs organes de gouvernance et leurs groupes de travail traitant des normes d'audit, des contrôles et des enquêtes lui permet, tout à la fois, de faire valoir son expérience, de promouvoir les positions françaises en matière de contrôle légal des comptes et de bénéficier des bonnes pratiques de ses homologues.

**La France fait partie des principales places financières mondiales, et le H3C contribue, par son action de régulation, à améliorer la sécurité de l'information financière mise à la disposition des investisseurs.**

### POSITIONNEMENT DE LA PLACE FINANCIÈRE DE PARIS PAR RAPPORT AUX PRINCIPALES PLACES FINANCIÈRES MONDIALES

Capitalisation boursière (en milliards d'euros, données 2021, source Banque mondiale)



(26) - Huitième directive du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables, remplacée par la directive du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiée par la directive du 16 avril 2014 et le règlement du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public



# 1. Contribuer à la mise en place et à l'évolution de la réglementation européenne en matière d'audit

Le H3C a collaboré dès sa première année à la coopération européenne en matière de régulation du contrôle légal des comptes. Il a participé en 2004, aux côtés des autres organismes de supervision publique des États-membres de l'Union européenne, à la première table ronde de la Commission européenne organisée sur le sujet.

La Commission européenne a créé, en décembre 2005, l'European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB), afin de faciliter la coopération entre les systèmes de supervision publique des États-membres. Ce groupe, présidé par la Commission, était composé de représentants des régulateurs nationaux de l'audit des États-membres. Au sein de cette instance, le H3C a, entre autres, contribué à l'examen technique des normes d'audit internationales, en vue de leur adoption au niveau communautaire, ainsi qu'à l'évaluation technique des systèmes de supervision publique de l'audit de pays tiers à l'Union européenne, dans la perspective de l'octroi d'une décision d'équivalence ou d'adéquation par la Commission au profit de pays tiers ou du transfert d'informations protégées par le secret professionnel.

Les régulateurs membres de l'EGAOB ont constitué en 2011 l'European Audit Inspection Group (EAIG) afin d'accroître leur coopération en matière de contrôles. Le H3C a été membre du comité de pilotage de l'EAIG dès sa création, et a assuré avec quatre autres membres sa présidence tournante. Dans ce cadre, le H3C et ses homologues ont instauré en 2013 une base de données afin de mettre en commun les résultats nationaux des contrôles

des dix plus grands réseaux d'audit en Europe, puis ont adopté en 2014 une méthodologie commune de contrôle des cabinets d'audit.

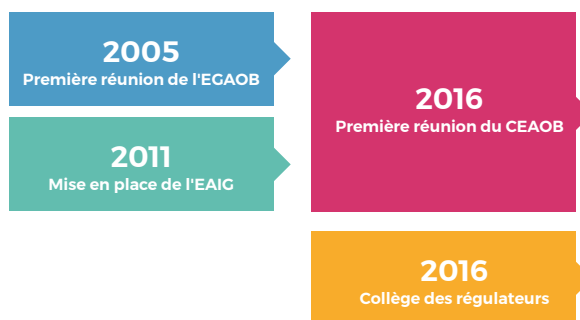
Le dispositif a été complété par l'institution en 2011 de « Collèges de régulateurs » chargés de mettre en place un dialogue avec chacun des plus grands réseaux d'audit et d'assurer une action concertée des régulateurs vis-à-vis des réseaux, par le biais d'une coordination des contrôles à l'échelle européenne. Le Haut conseil a pris toute sa part à ce dialogue, en présidant l'un des quatre collèges.

**La réunion de l'EAIG de 2011**, année de création du groupe de travail, a été organisée à Paris, sous la présidence du H3C. L'EAIG a auditionné régulièrement les représentants des plus grands réseaux d'audit, ainsi que ceux des réseaux de taille intermédiaire sur le marché européen.

Le règlement 537/2014 du 16 avril 2014 a créé le Committee of European Audit Oversight Bodies (CEAOB), constitué des autorités de supervision de l'audit des 28 États-membres de l'Union européenne et de l'Autorité européenne des marchés financiers (ESMA). Les activités de l'EGAOB et de l'EAIG ont été transférées au sein du CEAOB. Le CEAOB a pour objectifs de faciliter l'échange d'informations et de bonnes pratiques en ce qui concerne la supervision des contrôleurs légaux des comptes, ainsi que de fournir des conseils en la matière à la Commission européenne.

Cinq groupes de travail permanents ont été mis en place. Le Haut conseil est membre de chacun de ces groupes depuis leur création. Le H3C apporte sa contribution aux travaux de normalisation de l'audit, en participant à l'examen technique des normes d'audit internationales en vue de leur éventuelle adoption au niveau de l'Union et en prenant part à la définition des positions européennes sur les projets des normalisateurs internationaux. Le Haut conseil participe également à l'évaluation technique des systèmes de supervision publique du contrôle légal de pays tiers à l'Union européenne, au suivi du marché européen de l'audit, ainsi qu'à la coopération entre régulateurs nationaux en matière de contrôles et d'enquêtes.

#### CONTRIBUER À LA MISE EN PLACE ET À L'ÉVOLUTION DE LA RÉGLEMENTATION EUROPÉENNE EN MATIÈRE D'AUDIT

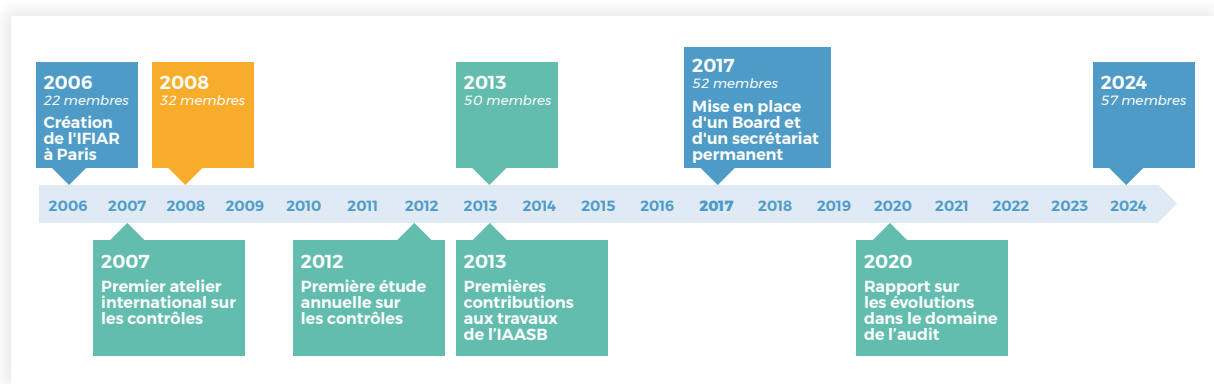


### Diriger les instances européennes

Le H3C participe de façon active à la direction du CEAOB. Cette implication se traduit notamment par l'exercice de la présidence du CEAOB depuis 2020 et de celle de son groupe de travail permanent dédié aux normes d'audit internationales depuis 2016. Le H3C anime également le collège de régulateurs chargé de coordonner les contrôles à l'échelon européen et dédié à l'un des quatre principaux réseaux d'audit internationaux.

## 2. Renforcer par des liens de coopération le système de régulation internationale

Le Haut conseil a contribué aux prémices de la coopération internationale en matière de supervision de l'audit.



Le H3C a participé dès 2004 à la conférence du Financial Stability Forum, rassemblant pour la première fois les différents régulateurs de l'audit nouvellement créés à travers le monde, ainsi qu'aux réunions suivantes destinées à coordonner leurs activités de supervision.

Se substituant aux tables rondes périodiques, l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) a été créé en 2006, lors d'une réunion organisée à Paris sous la présidence du Haut conseil. L'IFIAR regroupe à sa création 22 régulateurs et des observateurs tels que le Conseil de Stabilité Financière, la Banque mondiale, l'Organisation internationale des commissions de valeurs et la Commission européenne.

En raison de l'accroissement du nombre de ses membres (57 en 2024) et du développement de ses activités, l'IFIAR s'est doté en 2017 d'un secrétariat permanent et a renforcé sa gouvernance en instituant un Board de quinze membres.

L'IFIAR vise à permettre aux régulateurs en charge des contrôles de l'activité des cabinets d'audit d'échanger leurs expériences et de travailler à des approches communes sur la régulation de l'audit. Cinq groupes de travail permanents ont été institués, chargés respectivement des normes d'audit internationales, de la qualité de l'audit des réseaux mondiaux, des relations avec les parties prenantes et les investisseurs et de l'organisation d'ateliers internationaux sur les contrôles et les enquêtes et sanctions.



Le Haut conseil a organisé par deux fois à Paris les ateliers de travail annuels de l'IFIAR sur les contrôles, en 2010 (34 pays présents) et en 2019 (50 pays présents).

Le H3C a également organisé en 2015 et 2019 les réunions du groupe de travail en charge de la qualité de l'audit, réunions marquées par une forte participation des homologues internationaux.

Le Haut conseil est membre de chacun de ces groupes depuis leur création :

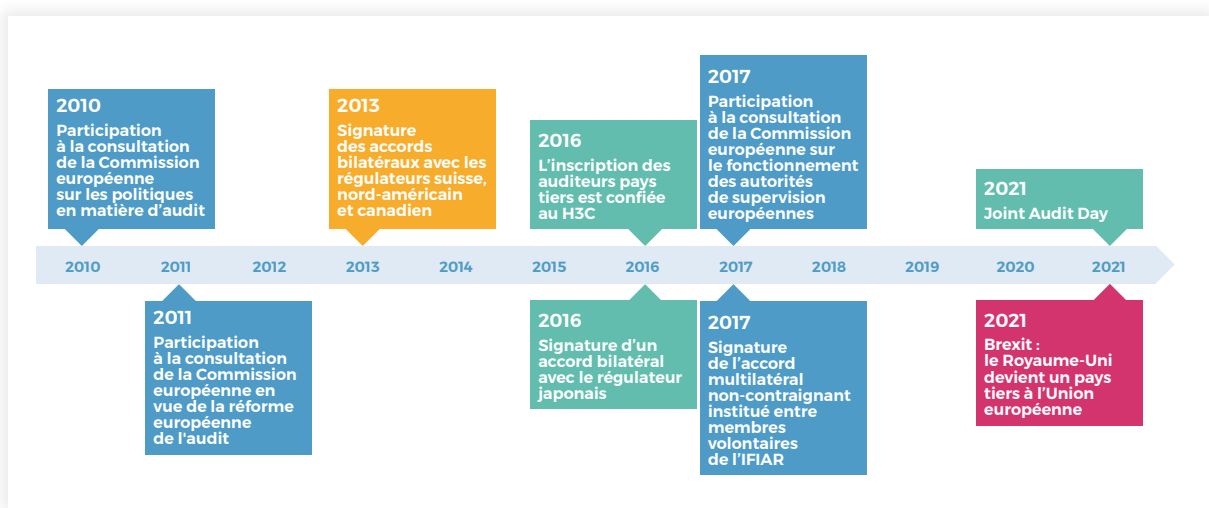
- ▶ Il participe aux échanges entre les membres de l'IFIAR et les principaux normalisateurs internationaux (IAASB et IESBA) liés aux normes internationales d'audit et de déontologie, contribuant ainsi à la normalisation de l'audit au plan international ;
- ▶ Il prend part au dialogue permanent instauré en 2008 entre l'IFIAR et les représentants des six plus grands réseaux d'audit mondiaux, au cours duquel les réseaux présentent leur organisation et leur système de contrôle interne de qualité ;
- ▶ Il contribue chaque année aux études internationales portant sur les résultats des contrôles (depuis 2012) et des enquêtes (depuis 2015) réalisés par les membres de l'IFIAR ;
- ▶ Dans le cadre du groupe de travail ad hoc mis en place en 2020 pour analyser les évolutions intervenues au sein du marché de l'audit et leurs incidences sur la qualité des prestations, le H3C a piloté les travaux menés sur la concentration du marché et l'audit conjoint. Le rapport publié l'année suivante par l'IFIAR décrit notamment le modèle français du co-commissariat aux comptes.

### Diriger les instances internationales

Le H3C participe de façon active à la direction de l'IFIAR. Il est membre du Board de l'organisation depuis sa création en 2017. Le H3C a par ailleurs présidé de 2014 à 2022 le groupe de travail permanent chargé des questions normatives internationales, de 2019 à 2023 le groupe de travail permanent sur la qualité de l'audit au plan mondial, et de 2017 à 2022 le comité du Board chargé de la gouvernance et des ressources humaines de l'IFIAR.

Le H3C a également été l'un des six membres de l'Advisory Council, institué avant la création du Board pour assister le président et le vice-président de l'IFIAR dans leurs tâches.

## 3. Promouvoir les acquis du modèle français dans le cadre de relations bilatérales



## Liste des signataires de l'accord multilatéral de l'IFIAR

L'accord multilatéral non-contraignant institué sur base volontaire entre membres de l'IFIAR a été signé par 22 pays : Australie, Brésil, Canada, Corée du Sud, Dubaï International Financial Centre, États-Unis, France, Gibraltar, Iles Cayman, Japon, Lituanie, Luxembourg, Malaisie, Nouvelle-Zélande, Norvège, Pays-Bas, République Tchèque, Royaume-Uni, Slovaquie, Suisse, Taïwan, Turquie.

Sur la base des décisions d'adéquation octroyées par la Commission européenne relatives au système de supervision publique de l'audit de certains pays tiers à l'Union européenne, le Haut conseil a signé des accords de coopération avec les régulateurs suisse (2013), nord-américain (2013, renouvelé en 2016 puis en 2021), canadien (2013) et japonais (2016). Les accords permettent l'échange d'informations et de documents entre autorités, notamment des rapports de contrôle. L'accord avec le régulateur des États-Unis prévoit en outre, pour les cabinets d'audit soumis à la surveillance des deux autorités, des contrôles conjoints, dont les premiers ont eu lieu dès 2013.

Le cadre de coopération du H3C a été complété par un accord multilatéral non-contraignant institué sur base volontaire entre membres de l'IFIAR. Cet accord, que le H3C a signé en 2017, permet l'échange d'informations relatives à la supervision de l'audit tout en veillant au respect des dispositions nationales relatives à la confidentialité et au secret professionnel. L'accord ne prévoit pas la réalisation de contrôles conjoints. S'agissant des membres de l'IFIAR situés au sein de l'Union européenne, l'accord ne s'applique qu'avec les pays tiers reconnus adéquats par la Commission européenne.

Dans ce cadre sécurisé de coopération, les représentants du Haut conseil contribuent à la promotion aux niveaux européen et international des apports du modèle français de contrôle légal de comptes. Les premières rencontres bilatérales ont eu lieu dès 2004, avec les régulateurs nord-américain et britannique. Le Haut conseil a rencontré, dans le cadre de programmes d'aide à la réforme de la régulation de l'audit mis en place par la Banque mondiale, les responsables de pays non encore dotés de systèmes de supervision, comme la Russie (2005), différents pays d'Europe centrale (2006) et les pays de l'ex-Union soviétique, hors Russie et États baltes (2021).

À ces occasions, les caractéristiques du système français de supervision, ainsi que son régime de contrôle, d'enquête et de sanction ont été mis en avant. La normalisation d'audit et les règles de déontologie ont également été présentées. Plus récemment, des rencontres bilatérales ont été consacrées aux dispositions françaises en matière d'assurance sur les informations de durabilité (Italie en 2022, Espagne en 2023).

Le Haut conseil a également fait valoir les apports du modèle français dans le cadre des travaux législatifs européens. Il a rappelé en 2010, lors d'une consultation de la Commission européenne sur les politiques en matière d'audit, la nécessité d'une harmonisation renforcée des règles d'audit au sein de l'Union européenne et les avantages du co-commissariat aux comptes. En 2011, le Haut conseil a diffusé auprès des institutions européennes les préconisations du groupe de place qu'il avait présidé, afin d'alimenter la consultation lancée par la Commission en vue d'une réforme européenne de l'audit. En 2017, dans le cadre d'une consultation sur le fonctionnement des autorités de supervision européennes, le Haut conseil a souligné les spécificités de la régulation de l'audit et le rôle particulier du CEAOB, dont le périmètre d'action, qui englobe les entités d'intérêt public, est plus large que celui consacré aux sociétés cotées de l'Autorité européenne des marchés financiers (ESMA).

Le Haut conseil a par ailleurs mené des actions pour faire connaître le modèle français du co-commissariat aux comptes. Il a organisé en 2021 le « Joint Audit Day », un événement destiné à un public international afin de mettre en avant les apports du co-commissariat aux comptes tel qu'il est pratiqué en France. En 2022, la présidente du H3C a présenté au cours d'une conférence organisée par le régulateur bulgare les mesures mises en œuvre en France afin de garantir que l'audit conjoint assure une meilleure qualité de l'audit et une moindre concentration du marché. La même année, des supports de communication ont été élaborés à destination des homologues du H3C et des parties prenantes intéressées par la mise en œuvre pratique du co-commissariat aux comptes.

Le H3C veille à promouvoir ses positions dans le débat international en lien avec la profession française.

## GÉRER LES CONSÉQUENCES DU BREXIT

Le H3C s'est mobilisé ces dernières années pour adapter son régime de supervision et inscrire les auditeurs du Royaume-Uni à la suite du Brexit. Le régime applicable depuis 2021 au Royaume-Uni et à ses auditeurs est en effet celui d'un pays tiers à l'Union européenne.

La validité en France des rapports des auditeurs britanniques émis sur des sociétés britanniques cotées en France est désormais conditionnée par leur inscription auprès du H3C en tant que contrôleurs légaux de pays tiers et implique qu'ils soient soumis aux contrôles et au dispositif de sanctions applicables en France. Inversement, les contrôleurs légaux français qui certifient

les comptes de sociétés françaises dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé au Royaume-Uni doivent solliciter leur inscription auprès du régulateur britannique en qualité de contrôleurs légaux de pays tiers.



### INSCRIRE LES AUDITEURS DE PAYS TIERS

Les cabinets d'audit de pays tiers à l'Union européenne qui exercent le contrôle légal des comptes de sociétés de pays tiers émettant des valeurs mobilières sur le marché réglementé français doivent, pour que leur rapport d'audit puisse être reconnu, s'inscrire en France en tant qu'auditeurs de pays tiers.

Les premières inscriptions d'auditeurs de pays tiers en France ont été réalisées en 2010. L'inscription des auditeurs de pays tiers a été confiée en 2016 au H3C, lequel a mis en place un système en ligne pour permettre aux auditeurs concernés de présenter leur demande d'inscription.

À la fin de l'année 2023, 24 contrôleurs de pays tiers étaient inscrits en France, dont trois cabinets britanniques.

Le H3C a été à l'initiative, en 2022, de la mise à disposition des membres du CEAOB d'une liste consolidée des cabinets d'audit de pays tiers inscrits dans les différents pays de l'Union européenne.

LE SUIVI  
du marché du contrôle  
légal des comptes

9



DEPUIS 2016 ET LA TRANSPOSITION DES DISPOSITIONS EUROPÉENNES, LE H3C SUIT DE MANIÈRE TRIENNALE L'ÉVOLUTION DU MARCHÉ FRANÇAIS DU CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES DES ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC ET PROCÈDE À UNE ÉVALUATION DES TRAVAUX DES COMITÉS D'AUDIT NATIONAUX.



Le Haut conseil participe par ailleurs au suivi du marché du contrôle légal des comptes au niveau européen, en contribuant à la définition des indicateurs de mesure et à la consolidation des résultats issus de chacun des 27 États-membres de l'Union européenne.



# 1. Mettre en place et assurer le suivi du marché français de l'audit

Depuis 2016, en application du règlement européen 537/2014, le Haut conseil est chargé de suivre de manière triennale l'évolution du marché français du contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (EIP).

Le suivi du marché comporte une évaluation des niveaux de concentration du marché, des risques pesant sur celui-ci en cas de lacune de l'un des acteurs et des mesures nécessaires pour atténuer ces risques. Il est basé sur des indicateurs communs à l'ensemble des États-membres de l'Union européenne, définis dans le cadre de l'EGAOb jusqu'à 2016, puis dans celui du CEAOb, afin de faciliter la consolidation au niveau européen des suivis nationaux. Le Haut conseil contribue fortement aux travaux de définition des indicateurs.

## LE HAUT CONSEIL A ADOPTÉ SON PREMIER RAPPORT DE SUIVI DU MARCHÉ FRANÇAIS EN JUIN 2016.

Les deuxième et troisième rapports ont été publiés respectivement en juin 2019 et juin 2022.

Depuis 2019, le suivi du marché du contrôle légal des comptes inclut une évaluation des travaux des comités d'audit. Cette évaluation a vocation à sensibiliser les comités d'audit sur l'importance de leur rôle dans le développement de la qualité de l'audit. Elle est basée sur une consultation par questionnaire auprès d'un échantillon de comités d'audit et sur des entretiens réalisés avec des présidents de comités d'audit et des cabinets d'audit.

Il ressort des trois rapports successifs que cinq réseaux d'audit (quatre « Big Four » et un réseau français) détiennent une majorité des mandats du marché du contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et des honoraires afférents (respectivement 67% et 88% dans le rapport publié en 2022, contre 68% et 88% dans celui publié en 2019), sans qu'il puisse être mis en évidence une prédominance de l'un d'entre eux. Les rapports ont noté que le recours au co-commissariat aux comptes a permis l'émergence d'un cinquième réseau d'une taille comparable, sur le marché français, aux quatre grands réseaux internationaux, évitant ainsi une concentration limitée aux « Big Four » et atténuant les risques liés à une concentration excessive et à une éventuelle défaillance d'un acteur du marché.

Les rapports ont également relevé la prédominance des cinq grands réseaux sur l'activité de certification des comptes des groupes cotés ayant une large présence internationale. Le Haut conseil a recommandé de favoriser l'accès au marché de l'audit des groupes cotés à un plus grand nombre d'acteurs, notamment en promouvant la constitution de collèges de co-commissaires aux comptes associant au moins un acteur plus modeste du marché de l'audit et en appelant à une répartition du contrôle légal entre un plus grand nombre d'acteurs, si nécessaire par la nomination, pour un même groupe, de plus de deux co-commissaires aux comptes.



En 2019, les travaux des comités d'audit relatifs à l'appréciation de l'indépendance des commissaires aux comptes restaient limités, et les comités d'audit étaient peu nombreux à remettre en question l'approche envisagée par les commissaires aux comptes ou à examiner les risques pesant sur leur indépendance. La faible exploitation des informations en matière de plafonnement des services non-audit et une mauvaise application de la réglementation en matière d'approbation des services non-audit avaient également été soulignées.

En 2022, des évolutions positives ont été notées, notamment grâce aux échanges réguliers entre le H3C et les comités d'audit et à une communication renforcée à l'égard de ces derniers. Des progrès restent néanmoins souhaitables, sur la publicité des appels d'offres, la prise de connaissance des rapports de contrôle qualité individuels du H3C et sur la présentation à la direction, lors du choix des contrôleurs légaux, d'au moins deux commissaires aux comptes.

## EN 2022, L'ÉVALUATION DES TRAVAUX DES COMITÉS D'AUDIT A FAIT L'OBJET D'UNE RESTITUTION PUBLIQUE PAR LE H3C.

L'événement a réuni près de 300 présidents de comités d'audit, commissaires aux comptes et représentants du monde économique. Cette manifestation a marqué le renforcement du dialogue instauré au cours des années par le H3C avec les présidents de comités d'audit et les représentants des entreprises, afin de les associer à la bonne mise en place des dispositifs de suivi des travaux des commissaires aux comptes introduits par les réglementations française et européenne.



Vidéo

## 2. Contribuer au suivi du marché européen de l'audit

La Commission européenne se fonde depuis 2014 sur les rapports nationaux et les données transmises par les autorités nationales membres du CEAOB pour préparer une synthèse de l'évolution du marché du contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public au sein de l'Union européenne. Trois rapports ont été publiés depuis la mise en place de ce suivi (septembre 2017, janvier 2021 et mars 2024).

Le CEAOB réalise depuis 2021 la consolidation des données nationales qui alimentent le rapport sur la situation dans l'Union européenne. Le H3C prend toute sa part à ces travaux et analyse avec ses homologues les évolutions et les enseignements à retenir afin de favoriser une régulation efficiente.



## **Haut conseil du commissariat aux comptes**

Immeuble Watt - 16-32 rue Henri Regnault  
CS 30404 - Courbevoie - 92902 Paris La Défense cedex  
Tél. : 01 80 40 75 00  
[www.h3c.org](http://www.h3c.org)

## **Conception-réalisation**

Agence MadameMonsieur - 75002 Paris  
Mai 2024

## **Crédits photos**

© Shutterstock sauf p.4 et 23 : S. Heron et p. 24 : S. Heron/L. Combe.

**H3C** | Haut Conseil  
du Commissariat aux Comptes

Immeuble Watt - 16-32 rue Henri Regnault  
CS 30404 - Courbevoie - 92902 Paris La Défense cedex  
Tél. : 01 80 40 75 00  
[www.h3c.org](http://www.h3c.org)