



Haut Conseil
du commissariat
aux comptes

RAPPORT
ANNUEL

2012

H
B
C

RAPPORT ANNUEL 2012 DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Le rapport annuel rend compte des activités du H3C au cours de l'année 2012 et leur prolongement au cours des premiers mois de 2013.

En date du 4 juillet 2013, le H3C a adopté le présent rapport. En application des dispositions de l'article R. 821-13 du code de commerce, le H3C établit chaque année un rapport public retraçant notamment le résultat des contrôles des commissaires aux comptes réalisés dans l'année. Le rapport annuel est adressé au Garde des sceaux, Ministre de la justice.

SOMMAIRE

LE MOT DE LA PRÉSIDENTE

p. 5

1^{ÈRE} PARTIE : PRÉSENTATION DU HAUT CONSEIL

p. 7

1. LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE

p. 9

1.1. Les missions du Haut Conseil

p. 10

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

p. 11

2. L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL

p. 13

2.1. Le collège

p. 14

2.2. Le secrétariat général

p. 18

2.3. Les moyens budgétaires

p. 21

2^{ÈME} PARTIE : L'EXERCICE DES MISSIONS

p. 23

1. CONTRIBUER À LA NORMALISATION

p. 25

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

p. 26

1.2. Les diligences directement liées à la mission

p. 31

1.3. Les autres travaux normatifs

p. 35

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

p. 37

2.1. La procédure de traitement des saisines et questions

p. 38

2.2. Les avis rendus en 2012

p. 40

2.3. Les réponses directes

p. 42

2.4. Les question et saisines en cours de traitement

p. 43

3. CONTRÔLER

p. 45

3.1 Le programme de contrôle de l'année 2012

p. 52

3.2 Les résultats

p. 53

3.3 Le suivi des contrôles et des recommandations

p. 62

4. JUGER EN APPEL

p. 65

4.1. Les données chiffrées

p. 66

4.2. Les décisions rendues

p. 67

5. COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL

p. 71

5.1. Les relations bilatérales

p. 72

5.2. La coordination européenne

p. 74

5.3. La coopération internationale : les travaux de l'IFIAR

p. 77

5.4. La réforme européenne de l'audit

p. 79

3^{ÈME} PARTIE : ANNEXES

p. 83

SOMMAIRE

DES ENCADRÉS

Le plan stratégique du H3C	p. 10	Le cadre juridique de la responsabilité sociale des entreprises	p.33
La composition du collège du H3C	p.15	Liste des normes DDL homologuées	p.34
Le règlement intérieur du H3C	p.17	Le cadre juridique des contrôles	p.50
Les contrôleurs du H3C	p.20	L'approche de contrôle	p.50
Le financement du H3C	p.21	L'exécution des contrôles	p.51
Le processus d'élaboration des normes	p.26	Le guide des contrôles périodiques	p.51
La norme relative à l'application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit - Nouveautés apportées	p.27	Les cabinets appartenant à la « catégorie A »	p.52
La norme relative à l'évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit - Nouveautés apportées	p.28	La procédure juridictionnelle à l'encontre des commissaires aux comptes	p.66
Norme relative à la certification des comptes des organismes de sécurité sociale	p.29	L'EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies)	p.74
Liste des normes homologuées relatives à la certification des comptes et aux autres interventions expressément prévues par les lois ou règlements	p.30	L'EAIG (European Audit Inspection Group)	p.75
		L'IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators)	p.79
		Les thèmes abordés dans le rapport du H3C sur la réforme de l'audit - Juillet 2012	p.80



LE MOT
DE LA PRÉSIDENTE

Année après année, le rapport du Haut Conseil met en lumière son action au cours de la période écoulée. C'est l'occasion d'informer les professionnels, les entreprises et les parties prenantes du Haut Conseil sur la façon dont il entend conduire sa mission de régulation de l'audit.

Nous sommes là au cœur de la mission que nous a assignée la loi. En nous confiant la supervision des commissaires aux comptes, le législateur a mis en place un mécanisme indépendant, capable de traiter à la fois les cas individuels et les problématiques de régulation plus larges. Cet engagement nous a conduit à adopter en juillet 2012, un plan stratégique triennal qui oriente l'action du Haut Conseil dans différentes directions : contribuer à améliorer la qualité de l'audit par des contrôles ciblés, anticiper l'évolution de la profession et de sa régulation et renforcer les mécanismes de coopération et d'échanges.

C'est ainsi que l'année 2012 a été marquée par la poursuite du dialogue avec les parties prenantes autour de sujets structurants et prospectifs. Le Haut Conseil a lancé une consultation sur les propositions de la Commission européenne de réforme de l'audit, intégrant les acteurs privés et publics concernés, et a émis un avis sur les projets de régulation en cours. Cette consultation trouvera un prolongement dans un suivi attentif des débats au niveau européen. La même méthode de dialogue est également au cœur des travaux quotidiens du Haut Conseil. L'année passée, le référentiel normatif a été complété, plusieurs avis et réponses ont été rendus sur des questions déontologiques et le nouvel environnement économique et réglementaire a conduit le Haut Conseil à s'interroger sur une éventuelle évolution du périmètre légal d'intervention du commissaire aux comptes.

Dans le domaine des contrôles, plus de mille cabinets de commissaire aux comptes ont été contrôlés et une nouvelle approche par les risques a été mise en œuvre. Les améliorations constatées lors de ces contrôles mais aussi les progrès attendus sont présentés dans ce rapport. L'activité internationale a continué, en 2012, à être un élément moteur de l'action du Haut Conseil. C'est ainsi que celui-ci a renforcé sa participation aux travaux des différents organes dont il est membre, aux niveaux européen et international. Cet engagement s'est également traduit par les négociations conduites tout au long de l'année, qui ont trouvé leur aboutissement, début 2013, par la signature d'accords de coopération avec nos homologues suisse et américain. D'autres accords sont en préparation. Ils sont le signe d'une collaboration accrue entre régulateurs, en vue d'une meilleure coordination de leur action.

La grande diversité des sujets que le Haut Conseil a été amené à traiter en 2012 et l'intérêt manifesté par les autorités publiques nationales et internationales pour nos réflexions montrent l'utilité de son action. Celle-ci sera poursuivie dans le souci d'une sensibilisation constante aux échanges européens et internationaux.

Au moment d'engager le Haut Conseil dans la poursuite de son action, je souhaite saluer le travail accompli par les membres du collège et les services. Tout ce qui a été entrepris n'a pu l'être que grâce à leur concours. Je remercie tout particulièrement ceux qui ont quitté le collège à la fin de l'année 2012 pour leur apport précieux durant ces six années. Je souhaite la bienvenue à ceux qui nous ont rejoint et ont déjà trouvé leur place au sein du collège. Je tiens à souligner l'engagement du collège et des services du Haut Conseil pour que les objectifs de la régulation soient atteints : améliorer la qualité de l'audit en tenant compte des évolutions du monde dans lequel notre mission de surveillance et de coopération s'inscrit.

Christine Thin

H3C

20
12

PARTIE

PRÉSENTATION DU HAUT CONSEIL

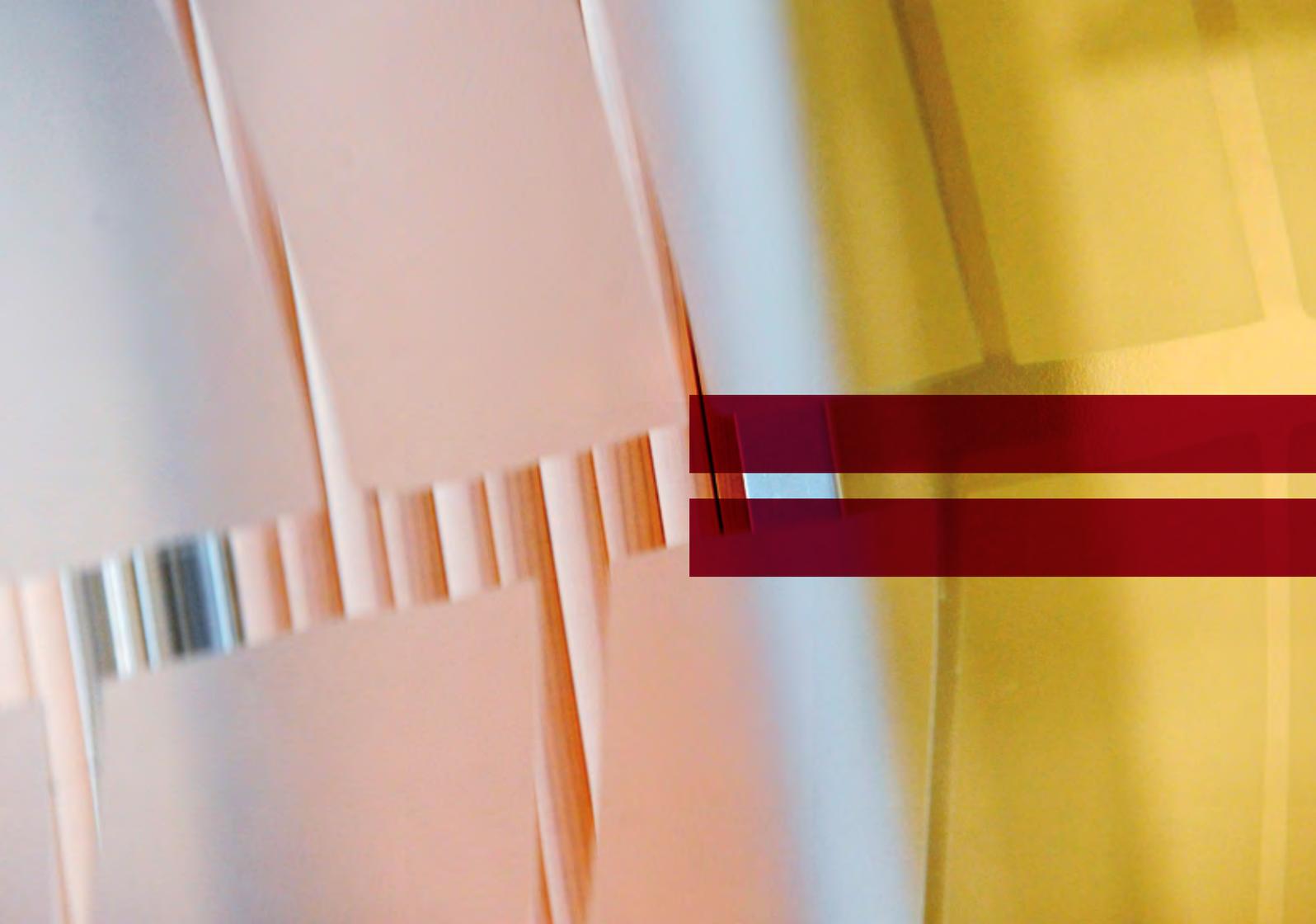
I

LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE

- 1.1. Les missions du Haut Conseil
- 1.2. La coopération avec les autres autorités et acteurs de la régulation financière

L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL

- 2.1. Le collège
- 2.2. Le secrétariat général
- 2.3. Les moyens budgétaires



1. LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE

Institué par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) est l'organe central en France de la supervision des commissaires aux comptes.

Autorité publique indépendante, le H3C est désigné en France comme l'entité spécifiquement chargée de la responsabilité d'assurer la coopération communautaire des systèmes de supervision publique de la profession d'auditeur.

Sa mission s'inscrit dans le mouvement international de renforcement du contrôle légal des comptes consacré par la directive européenne 2006/43/CE du 17 mai 2006.

1. LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE

1.1. LES MISSIONS DU HAUT CONSEIL

Institué par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, autorité publique indépendante a en charge, en France, la supervision de la profession de commissaire aux comptes.

Ses missions sont définies par le code de commerce : « Il est institué auprès du Garde des sceaux, ministre de la justice, une autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale, dénommée Haut Conseil du commissariat aux comptes, ayant pour mission :

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

Le H3C met en œuvre ses missions et ses prérogatives en se donnant pour objectif de contribuer à la qualité et à l'homogénéité de l'audit en France, en l'inscrivant dans un contexte de régulation coordonnée à l'échelon européen et international.

1.1.1. Contribuer à la normalisation de l'audit

Le H3C émet des avis sur les normes d'exercice professionnel proposées par la Compagnie natio-

nale des commissaires aux comptes (CNCC), avant leur homologation par le Garde des sceaux. Leur examen tient compte des intérêts des parties prenantes et des évolutions des normes internationales. Ces normes, homologuées par arrêté du Garde des sceaux, guident et sécurisent la démarche du commissaire aux comptes dans l'exercice de ses missions.

Le H3C identifie également des bonnes pratiques qui complètent les règles applicables aux professionnels.

Compte tenu de son rôle au sein du processus d'élaboration et d'adoption des règles professionnelles en France, le H3C est attentif aux évolutions de la normalisation internationale dans le domaine de l'audit et s'implique dans les processus de consultation et de dialogue mis en place entre les normalisateurs mondiaux et les régulateurs d'audit.

1.1.2. Veiller au respect des règles déontologiques

La loi a confié au H3C la mission de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance par les commissaires aux comptes lors de la réalisation de leur mission. Outre les avis qu'il rend sur l'application du code de déontologie de la profession, il est saisi pour avis de situations pratiques soulevant des questions déontologiques et portées à sa connaissance par des commissaires aux comptes, des entreprises ou encore des autorités publiques. Il peut également s'autosaisir à partir des questions de principe posées par le secrétaire général du H3C à la suite des contrôles.

Par les avis qu'il rend, le H3C contribue à guider

20
12

Le plan stratégique du H3C

Le règlement intérieur du H3C, homologué par arrêté du 11 juillet 2011, prévoit que l'autorité définit ses orientations dans un plan stratégique à trois ans. Le plan stratégique 2012-2014 a été approuvé par le Collège le 5 juillet 2012 à la suite d'une réflexion sur le rôle, les missions et le fonctionnement du H3C, ainsi que sur ses relations avec les pouvoirs publics et les tiers. En se dotant d'un plan stratégique, le H3C entend mettre en œuvre ses missions et ses prérogatives en se donnant pour objectif de contribuer à la qualité et à l'homogénéité de l'audit en France, tout en inscrivant son action dans un contexte de régulation coordonnée en Europe et à l'échelon international. Les priorités du H3C pour les années 2012, 2013 et 2014

se déclinent selon cinq axes principaux :

- contribuer à la normalisation de l'audit et veiller au respect des règles déontologiques ;
- faire évoluer les contrôles qualité à la lumière des enseignements tirés des contrôles effectués depuis 2008 pour les « cabinets non EIP » et 2009 pour les « cabinets EIP », en s'attachant notamment à renforcer l'approche par les risques et en recherchant une convergence avec ses homologues ;
- renforcer les mécanismes de coopération et les échanges en Europe et à l'international ;
- anticiper l'évolution de la profession et de sa régulation ;
- communiquer plus largement. (cf. annexe 2)

les professionnels dans l'application des règles qui soulèvent des questions d'ordre pratique. Partie prenante des échanges au niveau européen et international, il est également intéressé à l'ensemble des débats visant à la convergence des pratiques en matière d'éthique et d'indépendance.

1.1.3. Contrôler

Les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur pratique professionnelle, à des contrôles périodiques organisés et réalisés selon le cadre, les orientations et les modalités définies par le H3C. Les contrôles permettent de s'assurer du bon exercice de la mission légale. Ils permettent également de veiller à la prise en compte effective des recommandations émises auprès des professionnels contrôlés.

En cas de manquement avéré, les contrôles peuvent conduire à saisir le procureur général, en vue d'un éventuel exercice de la procédure disciplinaire.

Les contrôles effectués par le H3C s'inscrivent dans un cadre européen et international.

1.1.4. Juger en appel

La directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 requiert que les États membres mettent en place des systèmes de sanctions efficaces qui permettent de prévenir et de corriger les fautes des auditeurs dans l'exercice de leur mission.

Le H3C constitue l'instance d'appel des décisions rendues par les chambres et commissions régionales en matière de discipline, d'honoraires et d'inscription. L'exercice de l'action disciplinaire appartient au Garde des sceaux, ministre de la justice, au procureur de la République, au président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), ainsi qu'au président de la compagnie régionale auprès de laquelle le commissaire aux comptes est inscrit. Le secrétaire général du H3C peut saisir le procureur général à toutes fins utiles, notamment à la suite des contrôles de cabinets de commissaires aux comptes qu'il réalise ou supervise.

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

Le H3C est membre des coordinations européennes et internationales de l'audit qui rassemblent les régulateurs nationaux. Dans un contexte d'internationalisation des marchés et de la pratique de l'audit,

le H3C contribue au rapprochement des pratiques européennes et internationales de supervision et participe à une régulation coordonnée de l'audit à l'échelon international.

1.2. LA COOPÉRATION AVEC LES AUTRES AUTORITÉS ET ACTEURS DE LA RÉGULATION FINANCIÈRE

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

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

- De même, un accord conclu le 6 avril 2011 entre le H3C et l'ACP précise les modalités pratiques d'assistance de l'ACP dans le cadre des contrôles réalisés par le H3C et les modalités des échanges d'informations entre ces deux autorités.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) concourt aux travaux du H3C notamment à travers des groupes de coordination et lors d'échanges d'informations nécessaires à la surveillance de la profession.

Le H3C est également membre du Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (COLB). Il collabore avec les autorités publiques nationales et les organisations internationales dès lors que son expertise en tant que régulateur de l'audit est requise. Il a ainsi été auditionné en 2012 par le Sénat et l'Assemblée Nationale dans le cadre de missions d'information relatives à la lutte contre l'évasion fiscale et à la réforme des tribunaux de commerce. Par ailleurs, le H3C a été entendu dans le cadre des évaluations de la France par l'OCDE¹ et le FMI².

¹ Organisation de Coopération et de Développement Économique

² Fond Monétaire International



2. L'ORGANISATION

DU HAUT CONSEIL

Le H3C dispose d'une organisation qui relève de la loi et des textes réglementaires. Celle-ci repose sur l'indépendance du collège, la compétence et la diversité des cultures professionnelles.

Le collège bénéficie du soutien technique des services. Il est organisé de manière à prévenir les conflits d'intérêts.

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

2. L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL



2.1. LE COLLÈGE

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

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

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

Les membres, nommés par décret pour six ans, sont renouvelables par moitié tous les trois ans. Le collège a été renouvelé pour moitié le 11 décembre 2012.

Un commissaire du gouvernement est désigné par le Garde des sceaux auprès du H3C avec voix consultative. Les fonctions de commissaire de gouvernement sont assurées par le directeur des affaires civiles et du sceau ou son représentant.



Laurent Vallée,
Directeur des
affaires civiles et
du Sceau

Agnès Marcadé
magistrat,
représentant du
Directeur des
affaires civiles et
du sceau



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

Les membres se réunissent deux à trois fois par mois en séance plénière. En 2012, le collège a tenu vingt-quatre séances plénières dont cinq séances consacrées à l'activité juridictionnelle.

La composition du collège du H3C



Christine Thin,
présidente,
conseiller à la Cour de
cassation



Jean-Pierre Zanoto,
conseiller à la Cour de
cassation



Jean-Michel
de Mourgues,
conseiller maître à la
Cour des comptes
(jusqu'au 11 décembre
2012)



Guy Piolé,
conseiller maître à la
Cour des comptes
(à compter du
11 décembre 2012)



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



Charles Sarrazin,
représentant du
directeur général du
Trésor



Hervé Synvet,
professeur des
universités
(jusqu'au 11 décembre
2012)



Bernard Castagnède,
professeur des
universités
(à compter du 11
décembre 2012)



Philippe Christelle,
directeur de l'audit
interne



Christian Laubie,
administrateur de
sociétés (jusqu'au 11
décembre 2012)



Jacques Ethevenin,
Directeur financier
(à compter du 11
décembre 2012)



Jean-Marie Pillois,
administrateur de
sociétés (jusqu'au 11
décembre 2012)



Caroline Weber,
administratrice de
sociétés (à compter
du 11 décembre 2012)



Antoine Mercier,
commissaire aux
comptes



Gérard Rivière,
commissaire aux
comptes (jusqu'au 11
décembre 2012)



Catherine Sabouret,
commissaire aux
comptes (à compter
du 11 décembre 2012)



Michel Tudel,
commissaire aux
comptes (jusqu'au 11
décembre 2012)



Sylvie Perrin,
commissaire aux
comptes (à compter
du 11 décembre 2012)

2.1.2. Les commissions consultatives spécialisées

Des commissions consultatives ont été constituées par le collège afin de l'assister sur tous sujets entrant dans ses missions telles que définies à l'article L. 821-1 du code de commerce. Elles préparent les avis et décisions du collège.

Chaque commission est présidée par un membre du H3C et comprend au moins un autre membre du H3C. Le commissaire du gouvernement peut participer aux travaux des commissions consultatives spécialisées.

La composition des commissions a été renouvelée pour tenir compte du changement de collège intervenu en décembre 2012.

• Commission spécialisée en matière de normes

En application de l'article 15 du règlement intérieur, cette commission examine les projets de normes élaborés par la CNCC. Ses membres participent au groupe de concertation constitué avec la CNCC en vue de l'homologation de ces projets. Le collège a également chargé la commission de mener les missions suivantes :

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

Membres de la commission :

M. Antoine Mercier (président),
M. Philippe Christelle,
M. Jean-Pierre Zanoto,
Le représentant de l'AMF

À compter du changement de collège :

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

• Commission spécialisée en matière de saisines

Selon l'article 43 du règlement intérieur, une commission spécialisée est chargée d'examiner les orientations proposées par le secrétariat général en vue du traitement des questions dont le H3C a été destinataire.

Membres de la commission :

M. Hervé Synvet (président),
M. Antoine Mercier,
M. Jean-Michel de Mourgues,
Le représentant de l'AMF

À compter du changement de collège :

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

• Commission spécialisée en matière de contrôle qualité

Cette commission a pour objet de proposer au collège des orientations sur la stratégie du H3C en matière de contrôle et de suivre la bonne exécution des contrôles.

Les membres de la commission participent au comité de coordination H3C/CNCC, qui, compte tenu du concours apporté par les instances professionnelles aux opérations de contrôles :

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

Membres de la commission :

M. Philippe Christelle (président),
M. Christian Laubie,
M. Gérard Rivière,
Le représentant de l'AMF

À compter du changement de collège :

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

• Commission spécialisée en matière internationale

L'article 60 du règlement intérieur donne au collège mission de définir les grandes orientations de l'action du H3C en matière européenne et internationale. La commission :

- assiste le collège dans la définition des grandes orientations de la politique européenne et internationale du H3C (IFIAR, EGAOB, EAIG) ;
- prépare les accords de coopération avec les homologues ;
- assiste le collège dans les réponses adressées aux consultations organisées par les organismes européens et internationaux ainsi qu'à l'occasion

de sujets d'ordre technique discutés au niveau européen ou international.

La commission effectue des travaux en lien avec d'autres commissions, notamment sur des sujets d'ordre technique sur les normes ou l'exercice du commissariat aux comptes.

Membres de la commission :

M. Jean-Marie Pillois (président),

Mme Christine Thin,

Le représentant du directeur général du Trésor

À compter du changement de collège :

M. Philippe Christelle (président),

Mme Sylvie Perrin,

Mme Christine Thin,

Le représentant du directeur général du Trésor

20
12

Le règlement intérieur du H3C - arrêté du 11 juillet 2011

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

L'organisation du H3C

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

L'exercice de ses missions par le H3C

Le règlement intérieur décrit la procédure d'organisation des séances du H3C en tenant compte de la pratique suivie à ce jour par le H3C.

Il clarifie la nature et la forme des réponses apportées par le H3C aux demandes qui lui sont soumises en les classant en trois catégories : avis, décisions et délibérations. Les modalités de publication des décisions ont, en outre, été précisées.

Le traitement et l'instruction des questions dont le H3C est destinataire est également prévu : le règlement intérieur consacre l'existence d'une commission spécialisée chargée d'examiner les orientations de traitement préconisées par le secrétariat général.

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

Les relations institutionnelles

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

Les relations européennes et internationales du H3C y sont également traitées. Le règlement intérieur prévoit, tout d'abord, que le collège délibère sur les grandes orientations de la politique européenne et internationale et qu'une commission spécialisée l'assiste dans l'exercice de cette mission. Il autorise le président à déléguer, de façon ponctuelle, ses pouvoirs de représentation dans ce domaine à un autre membre ou au secrétaire général.

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

2.2. LE SECRÉTARIAT GÉNÉRAL

2.2.1. Les attributions et missions du secrétaire général

Les attributions et missions du secrétaire général sont fixées par le code de commerce. Le secrétaire général est chargé, sous l'autorité du président, de la gestion administrative du H3C, de la préparation et du suivi de ses travaux, ainsi que de toute question qui pourrait lui être confiée.

Il dispose de pouvoirs propres en matière de contrôle, notamment quant à leurs réalisations, l'émission de recommandations et la saisine des parquets. Il instruit les situations individuelles, sauf lorsque le H3C est saisi en tant qu'instance d'appel en matière juridictionnelle.

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



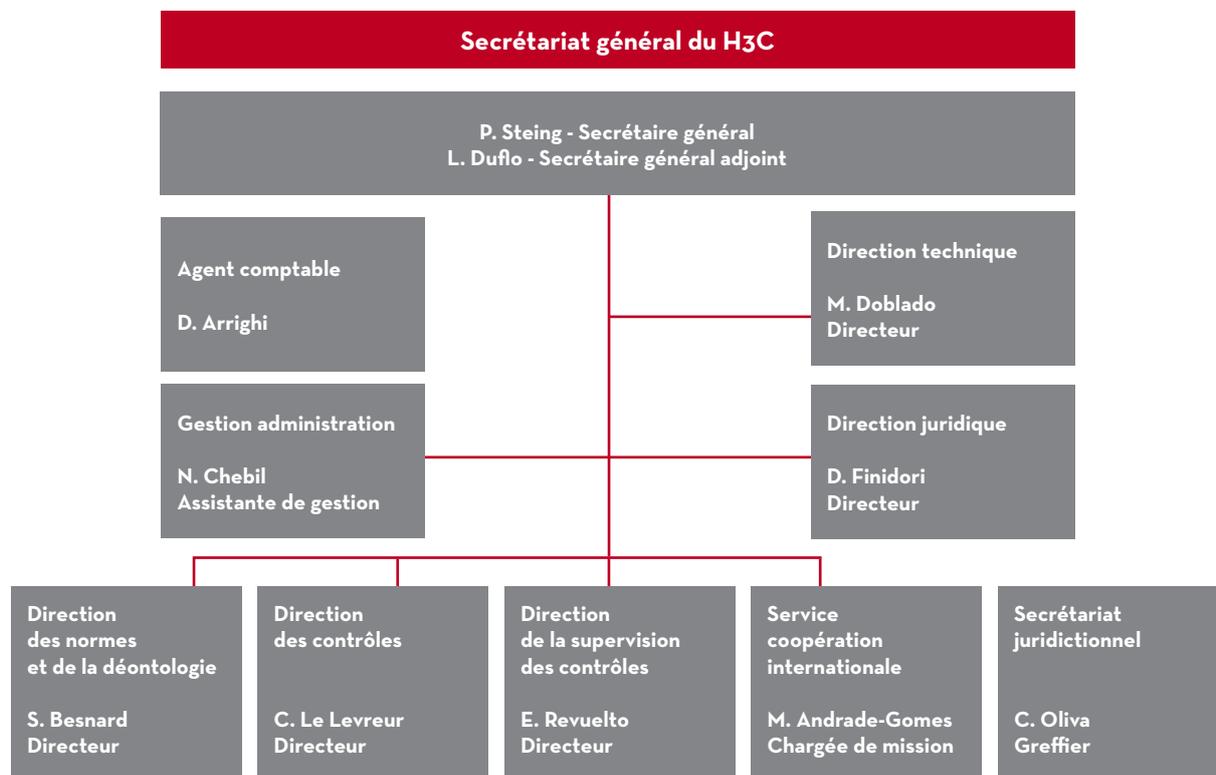
Philippe Steing
Secrétaire général



Laurence Duflo
Secrétaire général adjoint

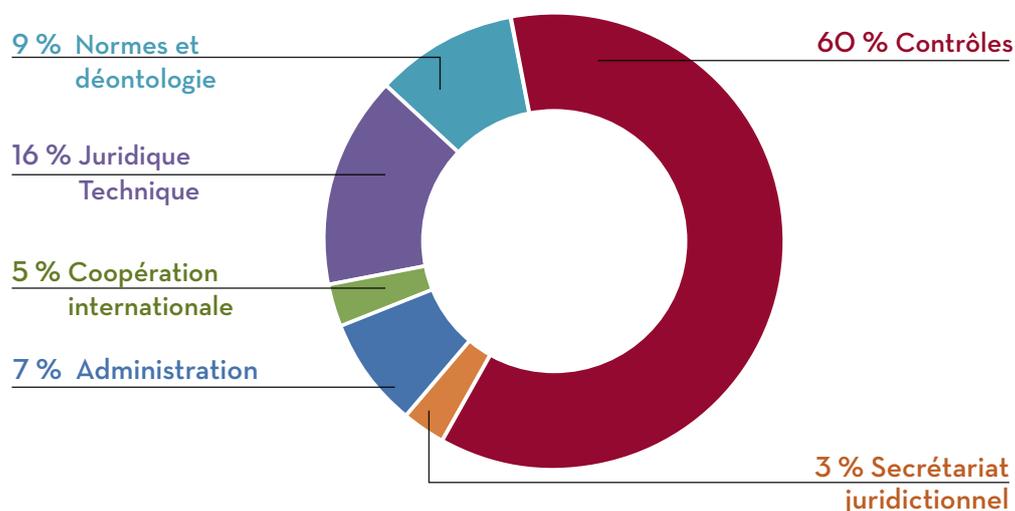
Compte tenu de ses attributions en matière de contrôles, il n'intervient pas dans l'instruction des dossiers présentés au H3C en matière disciplinaire. Cette mission est assurée, sous l'autorité du président, par le secrétaire de la formation juridictionnelle, nommé par arrêté du Garde des sceaux, ministre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

2.2.2. L'organigramme des services



- La **direction des normes** et de la déontologie instruit les dossiers et les saisines qui relèvent de son domaine. Elle est consultée sur l'ensemble des questions relatives à la doctrine et aux pratiques professionnelles. Elle contribue aux travaux des instances internationales dans les domaines normatifs et déontologiques auxquels le H3C estime utile de participer.
- La **direction des contrôles** réalise les contrôles des cabinets de commissariat aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public.
- La **direction de la supervision des contrôles** prépare les décisions du H3C relatives au cadre et aux orientations des contrôles. Elle supervise les contrôles effectués par les instances professionnelles. Elle revoit les rapports et exploite les résultats de l'ensemble des contrôles et en rend compte au collège. Elle élabore les recommandations adressées aux cabinets concernés à l'issue de la réalisation des contrôles.
- Le **service en charge de la coopération internationale** participe aux travaux de coopération conduits dans le cadre de la coordination européenne et internationale. Il assiste le H3C dans l'établissement des relations avec les homologues étrangers et l'élaboration des accords de coopération.
- La **direction technique** contribue à la coordination des actions et des travaux internes aux services. Elle favorise la promotion des positions techniques du H3C auprès des instances nationales et internationales. Elle intervient sur des dossiers spécifiques que lui attribue le secrétaire général.
- La **direction juridique** intervient sur l'ensemble des questions de droit en lien avec le commissariat aux comptes. Elle participe au bon fonctionnement administratif du H3C et à l'organisation des séances plénières. Elle contribue aux travaux de la coopération internationale et prépare les accords de coopération avec les homologues étrangers.
- Le **secrétariat de l'activité juridictionnelle** du H3C est assuré par un greffier.
- Le H3C est doté d'un **agent comptable** et d'un **service d'administration** chargé de la gestion des ressources, de la mise en œuvre du budget et de l'administration des services.

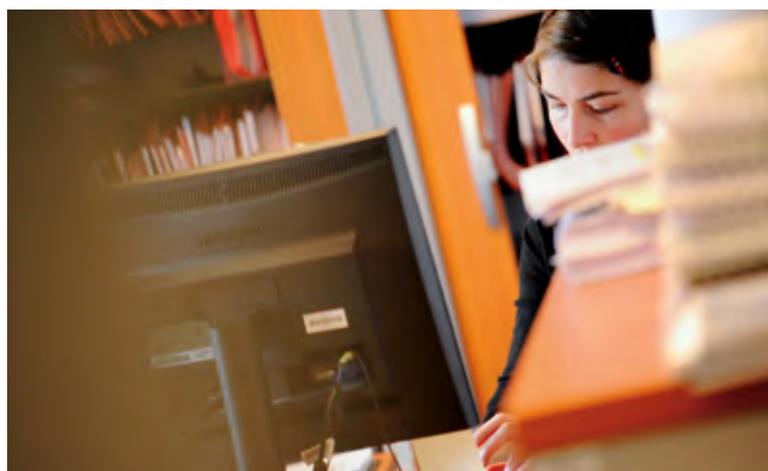
2.2.3. La répartition des effectifs par activités



2.2.4. Les ressources humaines

En 2012, les effectifs du H3C ont connu une évolution modérée, l'effort de recrutement portant essentiellement sur les contrôleurs.

En 2013, la poursuite du renforcement des effectifs est prévue, en lien essentiellement avec les contrôles. Le H3C continue, par ailleurs, de veiller au maintien et au renforcement des compétences de son personnel et a consacré en 2012 des moyens importants à ce titre.



	2012	2011
Agents du secrétariat général*	41,9	38,9
dont contrôleurs	16,9	14,9
Collège	12	12
Présidente (à temps plein)	1	1
Autres membres	11	11
Autre	1	1
Agent comptable (en adjonction de services)	1	1

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

20
12

Les contrôleurs du H3C

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

- une capacité à exercer son jugement professionnel face à des situations parfois délicates,
- des compétences techniques permettant la validation de positions comptables souvent complexes,
- une envergure personnelle suffisante pour mettre en œuvre les opérations de contrôle dans des conditions relationnelles appropriées.

Le H3C accorde toute son attention à diversifier l'expertise des contrôleurs en recrutant des personnels experts en matière bancaire, d'assurance, de normes IFRS. Un agent de l'ACP est mis à disposition du H3C.

2.3. LES MOYENS BUDGÉTAIRES

20
12

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

Depuis 2009, le H3C dispose de l'autonomie financière.

Les ressources du H3C sont composées de droits et contributions dus par les commissaires aux comptes, collectés et reversés au H3C par la CNCC.

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

2.3.2. Le contrôle budgétaire : le comité d'audit

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

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

2.3.3. Les comptes 2012 du H3C

En 2012, les ressources totales du H3C se sont élevées à 8 822 k€, dont 6 073 k€ au titre des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes et reversés par la CNCC et 2 665 k€ au titre du financement complémentaire lié à la rémunération des contrôleurs qualité.

Compte tenu de charges à hauteur de 7 857 k€, le H3C a dégagé en 2012 un résultat de 965 k€ qui sera affecté à ses réserves. Ces dernières permettront au H3C de faire face, le cas échéant, à l'évolution de ses missions, sans avoir à anticiper de financement complémentaire.

Une présentation détaillée des comptes 2012 du H3C figure en annexe 1.

Le financement du H3C

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

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

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

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

HT3C

L'EXERCICE DES MISSIONS

II

1. CONTRIBUER À LA NORMALISATION

- 1.1. Les normes relatives à la certification des comptes et aux autres interventions prévues par la loi
- 1.2. Les diligences directement liées à la mission
- 1.3. Les autres travaux normatifs

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

- 2.1. La procédure de traitement des saisines et questions
- 2.2. Les avis rendus en 2012
- 2.3. Les réponses directes

3. CONTRÔLER

- 3.1. Le programme de contrôle de l'année 2012
- 3.2. Les résultats
- 3.3. Le suivi des contrôles et des recommandations

4. JUGER EN APPEL

- 4.1. Les données chiffrées
- 4.2. Les décisions rendues

5. COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL

- 5.1. Les relations bilatérales
- 5.2. La coordination européenne
- 5.3. La coopération internationale : les travaux de l'IFIAR
- 5.4. La réforme européenne de l'audit



1. CONTRIBUER

À LA NORMALISATION

Les diligences requises pour la réalisation des missions des commissaires aux comptes sont définies par les textes légaux et réglementaires et, notamment, par les normes d'exercice professionnel homologuées par le Garde des sceaux.

En 2012, le référentiel normatif a été complété de trois normes.

Le 26 juillet 2012, deux normes ont été homologuées :

- « Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit »,
- « Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit ».

Ces normes, élaborées pour tenir compte de l'évolution du référentiel international, clarifient et précisent la façon dont le commissaire aux comptes recourt aux seuils de signification et de planification. Ces seuils s'appliquent tout au long de sa mission, de l'appréciation des travaux à mettre en œuvre jusqu'à l'évaluation de l'incidence sur les comptes des anomalies détectées.

Le 20 décembre 2012, a été homologuée une norme qui précise les incidences sur les travaux de certification des spécificités des organismes de sécurité sociale.

Le H3C a en outre contribué à l'élaboration d'un avis technique, proposé par la CNCC, qui explicite les risques à prendre en compte lors de l'audit des comptes des partis et groupements politiques et présente les diligences qui en résultent pour les commissaires aux comptes qui contrôlent ces organismes.

Le H3C a par ailleurs engagé une réflexion et des travaux sur le périmètre légal d'intervention des commissaires aux comptes. Celui-ci est défini par le code de commerce qui précise, en particulier, les règles relatives au cumul de prestations de certification des comptes et de services pour une même entité. Le nouvel environnement économique et réglementaire a conduit le H3C à s'interroger sur l'évolution éventuelle de ce périmètre.

1. CONTRIBUER À LA NORMALISATION

20
12

Le processus d'élaboration des normes

1. La mission du H3C

La CNCC élabore un projet de norme

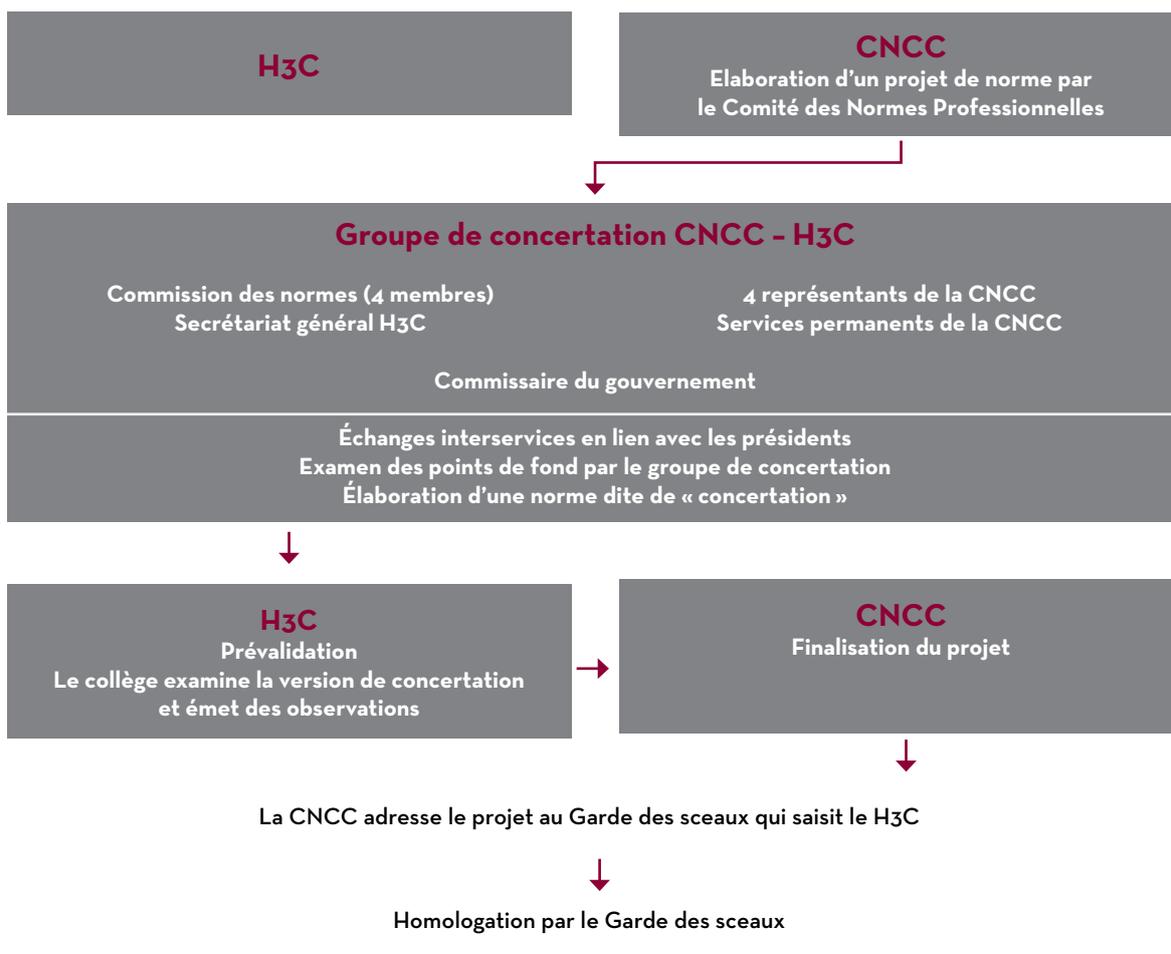


Le H3C émet un avis



Le Garde des sceaux homologue la norme par arrêté

2. Le processus mis en place pour l'élaboration des normes



1.1. LES NORMES RELATIVES À LA CERTIFICATION DES COMPTES ET AUX AUTRES INTERVENTIONS PRÉVUES PAR LA LOI

1.1.1. Les normes homologuées en 2012

• Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit et évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit

La notion de caractère significatif est au cœur de la mission d'audit. Elle est prise en compte par le commissaire aux comptes en amont de la mission lorsqu'il doit définir les travaux à effectuer pour être en mesure de certifier les comptes. Elle est également considérée tout au long de la mission lorsqu'il s'agit d'évaluer l'importance des anomalies relevées au regard des comptes.

Le H3C a émis un avis favorable à la refonte de la norme relative aux « anomalies significatives et au seuil de signification » et à l'homologation de deux nouvelles normes relatives à l'« application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit » et à l'« évaluation

des anomalies relevées au cours de l'audit ». Cette refonte s'inscrit dans la démarche d'harmonisation du référentiel normatif français avec le référentiel international révisé par l'IAASB dans le cadre du projet Clarity. La CNCC et le H3C ont estimé nécessaire de revoir la norme existante pour tenir compte des apports du normalisateur international.

Les deux nouvelles normes ont été homologuées par arrêtés du Garde des sceaux du 19 juillet 2012 publiés au Journal officiel du 26 juillet 2012.

La première a pour objet de définir les principes relatifs à l'application par le commissaire aux comptes de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

La seconde norme a pour objet d'expliquer la façon dont le commissaire aux comptes applique la notion de caractère significatif lors de son audit en présence d'anomalies sur les comptes.

Ces normes sont applicables aux exercices ouverts à compter du 26 juillet 2012.

20
12

La norme relative à l'application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit - Nouveautés apportées

Anomalie significative

La nouvelle norme apporte des précisions quant aux éléments que le commissaire aux comptes doit prendre en compte pour déterminer le caractère significatif d'une anomalie :

- les circonstances particulières de la survenance de l'anomalie (sensibilité du marché dans un contexte particulier, réglementation spécifique...),
- la perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des comptes.

Seuil de planification

La notion de seuil de planification était sous-jacente dans l'ancienne norme mais n'était ni expressément nommée ni précisée explicitement. Elle est désormais définie comme suit :

« Seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le commissaire aux comptes pour définir la nature et l'étendue de ses travaux. Le seuil de planification est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification ».

Pour mémoire : le seuil de signification correspond au montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.

Documentation

La norme précise également que les critères pris en compte pour déterminer le seuil de signification et le seuil de planification doivent être documentés dans le dossier de travail.

La norme relative à l'évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit - Nouveautés apportées

Anomalies manifestement insignifiantes

Afin de laisser le commissaire aux comptes décider des anomalies dont il est utile d'informer les dirigeants de l'entreprise, la norme introduit la notion d'« anomalie manifestement insignifiante ».

Sans définir cette notion qui relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes, la norme précise que ce dernier doit déterminer un « montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes » et n'ont, de ce fait, pas à être communiquées ni à la direction, ni aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce.

Distinction opérée entre les anomalies non corrigées de l'exercice et les anomalies non corrigées des exercices précédents et dont les effets perdurent

Essentiellement pour tenir compte des différences de traitements prévus par les référentiels comptables applicables, il est désormais prévu que le commissaire aux comptes distingue les anomalies non corrigées de l'exercice, des anomalies non corrigées des exercices précédents et dont les effets perdurent.

• Certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale

Le code de la sécurité sociale prévoit qu'« une norme d'exercice professionnel (...) précise les diligences devant être accomplies par les commissaires aux comptes » des organismes visés à l'article L. 114-8 dudit code, portant essentiellement sur les régimes spéciaux de sécurité sociale.

La norme d'exercice professionnel relative à la « certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale » a été homologuée par arrêté du Garde des sceaux du 20 décembre 2012 publié au Journal officiel du 30 décembre 2012.

Elle a pour objet de définir les principes relatifs à l'audit des comptes annuels et combinés des organismes nationaux de sécurité sociale, autres que ceux mentionnés à l'article LO 132-2-1 du code des juridictions financières, ainsi que ceux des organismes créés pour concourir au financement de l'ensemble des régimes.

Cette norme édicte que l'ensemble du référentiel normatif relatif à la certification des comptes est applicable à la certification des comptes des organismes de sécurité sociale.

Elle précise, en outre, les incidences sur l'audit de certaines spécificités du fonctionnement de ces organismes que sont tout particulièrement :

- la validation interne effectuée par l'agent comptable national des organismes de base de la sécurité sociale. Ces travaux de validation interne peuvent être utilisés comme ceux que réaliserait

l'audit interne d'une société. Le commissaire aux comptes doit donc se référer aux principes définis dans la norme relative à « l'utilisation des travaux de l'audit interne » ;

- le fait générateur de la comptabilisation des prestations en nature maladie-maternité-invalidité-décès (dispositif « tiers payant de la carte sésame vitale »). Les travaux spécifiques que doit mettre en œuvre le commissaire aux comptes sur le traitement réservé aux prestations qui ne sont pas reconnues expressément par l'assuré sont prévus par la norme. Ces travaux portent sur l'application, par l'organisme, des dispositifs prévus par le code de la sécurité sociale et qui s'inscrivent dans le cadre général de la lutte contre la fraude ;
- l'externalisation de certaines opérations auprès d'entités dont les comptes sont soumis à la certification de la Cour des comptes. Le commissaire aux comptes peut collecter les éléments relatifs à ces opérations auprès des membres et personnels de la Cour des comptes. Pour ce faire, il met en œuvre les procédures définies à l'article R. 143-13³ du code des juridictions financières et par l'arrêté du 21 juin 2011.

La norme relative à la « certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale » est applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013.

³ Les dispositions de l'article R. 137-6 du code des juridictions financières ont été transférées dans le nouvel article R. 143-13 du même code par l'article 25 du décret n° 2013-268 du 29 mars 2013 modifiant le code des juridictions financières.

Norme relative à la certification des comptes des organismes de sécurité sociale

1- Fondement de la norme relative à la « certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale »

Article L. 114-8 du code de la sécurité sociale - extrait

« Les comptes des organismes nationaux de sécurité sociale, autres que ceux mentionnés à l'article LO 132-2-1 du code des juridictions financières, ainsi que ceux des organismes créés pour concourir au financement de l'ensemble des régimes, sont certifiés par un commissaire aux comptes. Lorsque ces organismes établissent des comptes combinés, la certification est effectuée par deux commissaires aux comptes au moins. Une norme d'exercice professionnel homologuée par voie réglementaire précise les diligences devant être accomplies par les commissaires aux comptes. Les dispositions de l'article L. 141-3 du code des juridictions financières sont applicables à ces derniers. (...) »

2- Textes régissant les informations que peuvent solliciter les commissaires aux comptes auprès des membres et personnels de la Cour des comptes

Article L. 114-8 du code de la sécurité sociale - extrait

« (...) Les autorités administratives compétentes peuvent également transmettre aux commissaires aux comptes de ces organismes les informations nécessaires à l'accomplissement de leur mission. (...) »

Article R. 143-13 du code des juridictions financières - extrait

- « I.- ... les renseignements demandés par les commissaires aux comptes ont pour objet de leur apporter, pour l'exercice de la mission de certification des comptes prévue à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, l'assurance raisonnable que les éléments de comptes des organismes, branches et activité de recouvrement du régime général qui retracent les opérations effectuées pour le compte des organismes dont ils sont commissaires aux comptes ne comportent pas d'anomalie significative...
- III.- Les renseignements communiqués aux commissaires aux comptes sont couverts par le secret professionnel des commissaires aux comptes conformément à l'article L. 822-15 du code de commerce.
- IV.- Ne peuvent donner lieu à communication les documents couverts par le secret des délibérations des magistrats de la Cour des comptes.
- V.- Les transmissions d'informations prévues par le présent article sont effectuées par le président de la formation compétente ou, le cas échéant, par un conseiller maître qu'il a désigné à cet effet. Le procureur général près la Cour des comptes est tenu informé des demandes présentées par les commissaires aux comptes en application des dispositions du présent article et des réponses que le président de la formation compétente, ou le conseiller maître qu'il a désigné à cet effet, leur a apportées.
- VI.- Le président de la formation compétente, ou le conseiller maître qu'il a désigné à cet effet, informe les organismes mentionnés à l'article LO 132-2-1 de la teneur des renseignements communiqués aux commissaires aux comptes en application du présent article.
- VII.- Les dispositions du présent article sont applicables aux commissaires aux comptes des entités dont une partie des opérations est gérée par les organismes, branches ou activités mentionnés à l'article LO 132-2-1

Arrêté du 21 juin 2011 - extrait

Les renseignements communiqués entre les commissaires aux comptes et les membres et personnels de la Cour des comptes peuvent notamment porter sur :

- « 1° la nature et l'étendue des travaux d'audit ;
- 2° l'appréciation portée sur le risque d'anomalie significative dans les comptes, telle qu'elle résulte notamment de l'examen des systèmes d'information, du contrôle interne, des règles, méthodes et processus d'estimation comptables, de la mise en œuvre des procédures analytiques, du recueil probant à l'appui des écritures comptables et, le cas échéant, des événements postérieurs à la clôture ;
- 3° les modifications qui paraissent devoir être apportées aux comptes (...) »

Liste des normes homologuées relatives à la certification des comptes et aux autres interventions expressément prévues par les lois ou règlements

Référence code de commerce	Intitulé de la norme	Date d'entrée en vigueur
Certification des comptes		
A 823-1	Lettre de mission	21 décembre 2005
A 823-2	Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes	1 ^{er} août 2006
A 823-2-1	Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés	3 août 2011
A 823-3	Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes	3 août 2011
A 823-4	Documentation de l'audit des comptes	3 mai 2007
A 823-5	Planification de l'audit	14 octobre 2006
A 823-5-1	Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce	3 août 2011
A 823-5-2	Communication des faiblesses du contrôle interne	3 août 2011
A 823-6	Anomalies significatives et seuil de signification	14 octobre 2006
A-823-6	Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit	19 juillet 2012
A-823-6-1	Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit	19 juillet 2012
A 823-7	Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives	3 août 2011
A 823-8	Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques	1 ^{er} août 2006
A 823-9	Caractère probant des éléments collectés	1 ^{er} août 2006
A 823-10	Caractère probant des éléments collectés (applications spécifiques)	30 décembre 2006
A 823-11	Demandes de confirmation des tiers	30 décembre 2006
A 823-12	Procédures analytiques	30 décembre 2006
A 823-13	Sélection des éléments à contrôler	29 juillet 2007
A 823-14	Déclarations de la direction	3 août 2011
A 823-15	Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes	3 août 2011
A 823-16	Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non respect de textes légaux et réglementaires	3 août 2011
A 823-17	Appréciation des estimations comptables	3 mai 2007
A 823-18	Continuité d'exploitation	13 mai 2007
A 823-18-1	Relations et transactions avec les parties liées	3 août 2011
A 823-19	Évènements postérieurs à la clôture de l'exercice	3 août 2011
A 823-20	Changements comptables	13 mai 2007
A 823-21	Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes	13 mai 2007
A 823-22	Informations relatives aux exercices précédents	16 mai 2007
A 823-23	Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne	13 mai 2007
A 823-24	Intervention d'un expert	3 mai 2007
A 823-25	Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité	3 mai 2007

A 823-26	Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés	29 juillet 2007
A 823-27	Justification des appréciations	14 octobre 2006
A 823-27-1	Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce	14 mars 2009
A 823-27-2.	Certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale	30 décembre 2012
Autres interventions du commissaire aux comptes (hors DDL)		
A 823-28	Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires	3 août 2011
A 823-29	Rapport du commissaire aux comptes établi en application des articles L. 225-235 et L. 226-10-1 du code de commerce sur le rapport du président	3 août 2011
A 823-29-1	Travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du code de commerce	27 novembre 2009
A 823-37	Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme	30 avril 2010

 Norme homologuée en 2012

 Norme amendée en 2012

1.1.2. Les travaux en cours

• Certification des comptes d'une entité faisant appel à un prestataire de services

Le H3C et la CNCC ont inscrit, dans leur programme de travail, la problématique de l'audit des entités qui externalisent à un prestataire le traitement d'opérations qui ont trait à l'information financière.

Dans cette situation, le commissaire aux comptes ne dispose pas toujours des informations et des documents qui lui sont nécessaires pour apprécier les opérations externalisées et donc certifier les comptes. Ces éléments peuvent, en effet, être détenus par le prestataire de services ou l'auditeur de celui-ci.

En outre, lorsque l'auditeur du prestataire de services est un commissaire aux comptes, se pose la question de la possibilité, pour cet auditeur, de répondre aux besoins du commissaire aux comptes de l'« entité utilisatrice » au vu du dispositif légal. Au titre des diligences à mettre en œuvre pour l'obtention d'éléments suffisants pour la certification des comptes, le groupe de concertation a engagé des travaux sur un projet de norme élaboré par la CNCC, à partir de la norme internationale ISA 402 clarifiée « Audit considerations relating to an entity using a service organization ».

Pour ce qui concerne la possibilité, pour l'auditeur du prestataire, de répondre aux besoins du commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice, le groupe a identifié l'opportunité d'élaborer une norme DDL (diligences directement liées) à partir de l'ISAE⁴ 3402 « Assurance Reports on Controls at a Service Organization ».

Pour poursuivre ses travaux et être en mesure de définir les diligences attendues des commissaires aux comptes dans un tel contexte, il est apparu nécessaire au groupe de concertation de recueillir l'avis de la chancellerie sur le droit d'investigation et le périmètre du secret professionnel du commissaire aux comptes. En effet, ces éléments sont déterminants pour permettre la communication et l'accès à l'information détenue par le prestataire de services ou l'auditeur de celui-ci.

• Autres travaux

Le groupe de concertation a également engagé des travaux sur les normes relatives aux « changements comptables » et à l'« examen limité de comptes intermédiaires » et sur l'élaboration d'une norme traitant du contrôle qualité de l'audit des comptes.

Concernant la norme relative aux « changements comptables », un amendement est envisagé pour

⁴ International Standards on Assurance Engagements (ISAE)

éviter une formulation systématique d'observations dans les rapports de certification des comptes en cas de changement de méthodes comptables. Il est en effet apparu que l'émission de ces observations, prévue par la norme, peut induire un risque d'incompréhension de la part des lecteurs des comptes en cas de changement non significatif du référentiel comptable.

La norme relative à l'examen limité des comptes semestriels des sociétés cotées devrait également être revue pour intégrer les diligences du commissaire aux comptes sur le rapport semestriel d'activité de l'entreprise. Les amendements à apporter sont identifiés, mais nécessitent préalablement une modification du texte fondant l'intervention du commissaire aux comptes, la rédaction de l'article L. 451-1-2 III du code monétaire et financier n'apparaissant pas appropriée au regard des contrôles attendus du commissaire aux comptes.

Enfin, le groupe de concertation a mené des travaux d'élaboration d'une norme traitant du contrôle qualité de l'audit des comptes à partir de la norme internationale ISA 220 « Quality control for an audit of financial statements ». Cette norme vise à définir les diligences que l'associé responsable de la mission et le réviseur indépendant mettent en œuvre pour appliquer les procédures qualité définies par le cabinet. Les travaux du groupe ont été suspendus dans l'attente de l'évolution des textes européens de réforme de l'audit.

1.2. LES DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION

1.2.1. Le périmètre des diligences directement liées à la mission

Le code de commerce interdit au commissaire aux comptes de fournir à l'entité dont il certifie les comptes toute prestation qui ne serait pas directement liée à sa mission. En outre, pour qu'une telle prestation puisse être fournie, une norme doit définir les diligences attendues du commissaire aux comptes (dite norme « DDL »).

Huit normes « DDL » ont, à ce jour, été homologuées. Compte tenu du nouvel environnement économique et légal dans lequel s'inscrit l'activité des commissaires aux comptes, une réflexion a été

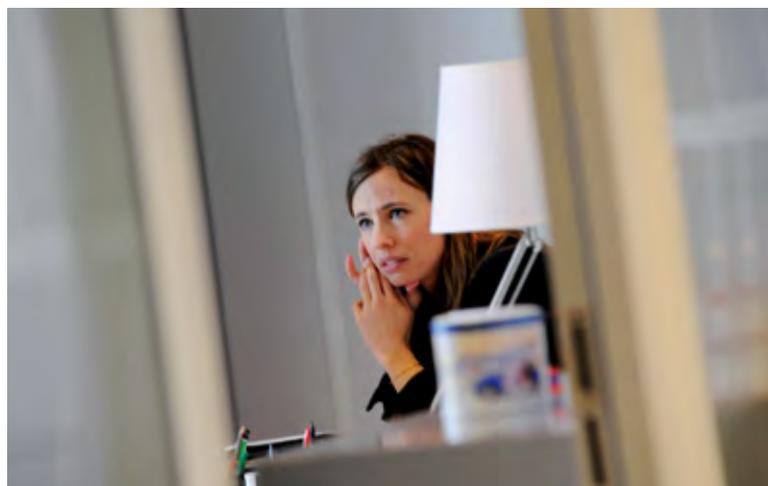
engagée par le H3C (via un groupe « DDL » dédié créé en son sein) sur le périmètre d'intervention du commissaire aux comptes.

À l'issue de cette réflexion, l'évolution du référentiel normatif existant pourra être envisagée.

1.2.2. L'intervention du commissaire aux comptes sur les informations environnementales et sociales publiées par les entreprises

La loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, dite « Grenelle II »⁵ et son décret d'application du 24 avril 2012, ont renforcé l'obligation de publication d'informations sociales, environnementales et sociétales, pour les sociétés cotées et les sociétés non cotées dépassant certains seuils. Ces sociétés doivent également faire vérifier ces informations par un organisme tiers indépendant selon des modalités qui doivent être définies par un arrêté. Certaines d'entre elles publient d'autres informations entrant dans le champ des textes et sollicitent leurs commissaires aux comptes pour en garantir la fiabilité.

À partir d'un projet de norme élaboré par la CNCC et des échanges menés avec les parties intéressées dans le cadre des travaux du groupe « DDL », est actuellement examinée la question de l'intervention du commissaire aux comptes de l'entité, en tant, d'une part, qu'organisme tiers indépendant et en réponse, d'autre part, à d'autres demandes de l'entreprise.



⁵ Amendée par l'article 12 de la loi Wasnam du 22 mars 2012

20
12

Le cadre juridique de la responsabilité sociale des entreprises

L'obligation, pour les sociétés cotées, d'inclure des informations sociales, environnementales et sociétales, dans le rapport annuel du conseil d'administration ou du directoire, a été instituée par la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques dite « NRE ».

La loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement dite « Grenelle 2 » a étendu cette obligation à certaines sociétés non cotées, dont le total de bilan ou le chiffre d'affaires et le nombre de salariés excèdent certains seuils.

Cette loi a été amendée par l'article 12 de la loi Warsmann n° 2012-387 du 22 mars 2012 qui a reporté l'application de la loi aux exercices ouverts après le 31 décembre 2011 et précisé l'obligation de reporting des filiales.

Le décret n° 2012-557 du 24 avril 2012 fixe les modalités concernant respectivement les informations à publier et la vérification par un organisme tiers indépendant. Un arrêté publié au journal officiel du 14 juin 2013 précise les modalités dans lesquelles l'organisme tiers indépendant conduit sa mission.

Article L 225-102-1 du code de commerce - extrait

« (...) [Le rapport de gestion] comprend également des informations sur la manière dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité ainsi que sur ses engagements sociétaux en faveur du développement durable et en faveur de la lutte contre les discriminations et de la promotion des diversités. Un décret en Conseil d'Etat établit deux listes précisant les informations visées au présent alinéa, ainsi que les modalités de leur présentation, de façon à permettre une comparaison des données, selon que la société est, ou non, admise aux négociations sur un marché réglementé.

L'alinéa précédent s'applique aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ainsi qu'aux sociétés dont le total de bilan ou le chiffre d'affaires et le nombre de salariés excèdent des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat. (...).

Les informations sociales et environnementales, figurant ou devant figurer au regard des obligations légales et réglementaires, font l'objet d'une vérification par un organisme tiers indépendant, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'Etat. Cette vérification donne lieu à un avis qui est transmis à l'assemblée des actionnaires ou des associés en même temps que le rapport du conseil d'administration ou du directoire.

L'alinéa précédent s'applique à partir de l'exercice qui a été ouvert après le 31 décembre 2011 pour les entreprises dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé. Il s'applique à partir de l'exercice clos au 31 décembre 2016 pour l'ensemble des entreprises concernées par le présent article.

L'avis de l'organisme tiers indépendant comporte notamment une attestation sur la présence de toutes les informations devant figurer au regard des obligations légales ou réglementaires. Cette attestation est due à partir de l'exercice qui a été ouvert après le 31 décembre 2011 pour l'ensemble des entreprises concernées par le présent article. (...) »

Article. R. 225-105-2-I. du code de commerce - extrait

« I - L'organisme tiers indépendant appelé à vérifier, en application du septième alinéa de l'article L. 225-102-1, les informations devant figurer, en vertu de son cinquième alinéa, dans le rapport présenté par le conseil d'administration ou le directoire de la société, est désigné, selon le cas, par le directeur général ou le président du directoire, pour une durée qui ne peut excéder six exercices, parmi les organismes accrédités à cet effet par le Comité français d'accréditation (COFRAC) ou par tout autre organisme d'accréditation signataire de l'accord de reconnaissance multilatéral établi par la coordination européenne des organismes d'accréditation.

L'organisme tiers indépendant est soumis aux incompatibilités prévues à l'article L. 822-11.

II. - La vérification des informations devant figurer, en vertu du cinquième alinéa de l'article L. 225-102-1, dans le rapport de gestion donne lieu à un rapport de l'organisme tiers indépendant, qui doit comporter :

- a) une attestation relative à la présence dans le rapport de gestion de toutes les informations prévues par l'article R. 225-105-1 signalant, le cas échéant, les informations omises et non assorties des explications prévues au troisième alinéa de l'article R. 225-105 ;
- b) un avis motivé sur :
 - la sincérité des informations figurant dans le rapport de gestion ;
 - les explications relatives, le cas échéant, à l'absence de certaines informations en application du troisième alinéa de l'article R. 225-105 ;
- c) les diligences qu'il a mises en œuvre pour conduire sa mission de vérification. (...) »

Liste des normes DDL homologuées

Référence code de commerce	Intitulé de la norme	Date d'entrée en vigueur
A 823-31	Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	23 mars 2008
A 823-32	Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	23 mars 2008
A 823-30	Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	3 août 2011
A 823-34	Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	9 août 2008
A 823-33	Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes	3 août 2011
A 823-35	Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de l'acquisition d'entités	9 août 2008
A 823-36	Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises	9 août 2008
A 823-36-1	Consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable	3 août 2011

1.3. LES AUTRES TRAVAUX NORMATIFS

Le H3C a contribué à l'élaboration, par la CNCC, d'un avis technique portant sur la mission des commissaires aux comptes dans les partis et groupements politiques.

À l'occasion d'un avis⁶ visant à répondre aux interrogations de la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques (CNCCFP) portant notamment sur l'application de certaines dispositions normatives dans le contexte spécifique de la certification des comptes des partis et groupements politiques, le H3C avait considéré « qu'il serait opportun qu'un avis technique soit élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en vue, d'une part, d'explicitier les risques propres aux partis et groupements politiques et, d'autre part, de présenter les diligences appropriées qui en résultent pour les commissaires aux comptes qui contrôlent ce type d'organismes. »

À l'issue des travaux menés par le groupe de concertation à partir des travaux présentés par la CNCC, un avis a été publié le 19 avril 2012. Cet avis prend en compte les positions énoncées par le H3C dans son précédent avis et apporte des précisions sur les particularités de la mission des commissaires aux comptes au regard des spécificités des partis et groupements politiques.

⁶ Avis n° 2011-21 du 28 novembre 2011





2. VEILLER AU RESPECT DES RÈGLES DÉONTOLOGIQUES ET GUIDER LES PROFESSIONNELS DANS L'APPLICATION DES RÈGLES

Le législateur a confié au H3C la mission de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes. Il exerce cette mission en émettant des avis de portée générale sur des situations déontologiques qui lui sont soumises et en adressant des réponses directes sur des situations qui ne relèvent pas d'avis de portée générale.

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

Au cours de l'année 2012, le H3C a rendu des avis de portée générale sur des questions relatives à la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes, à la mission de « certificateur » des entités relevant de la régulation des jeux en ligne, à l'appartenance à un réseau, à la notion de lien familial, à la compatibilité entre les missions de commissaire aux comptes et de commissaire à la transformation et au secret professionnel.

Trente-quatre réponses directes ont été apportées à des situations individuelles.

2. VEILLER AU RESPECT DES RÈGLES DÉONTOLOGIQUES ET GUIDER LES PROFESSIONNELS DANS L'APPLICATION DES RÈGLES

2.1. LA PROCÉDURE DE TRAITEMENT DES SAISINES ET QUESTIONS

2.1.1. Les personnes habilitées à saisir le H3C

En application de l'article R. 821-6 du code de commerce, le H3C peut être saisi de toute question entrant dans ses compétences par :

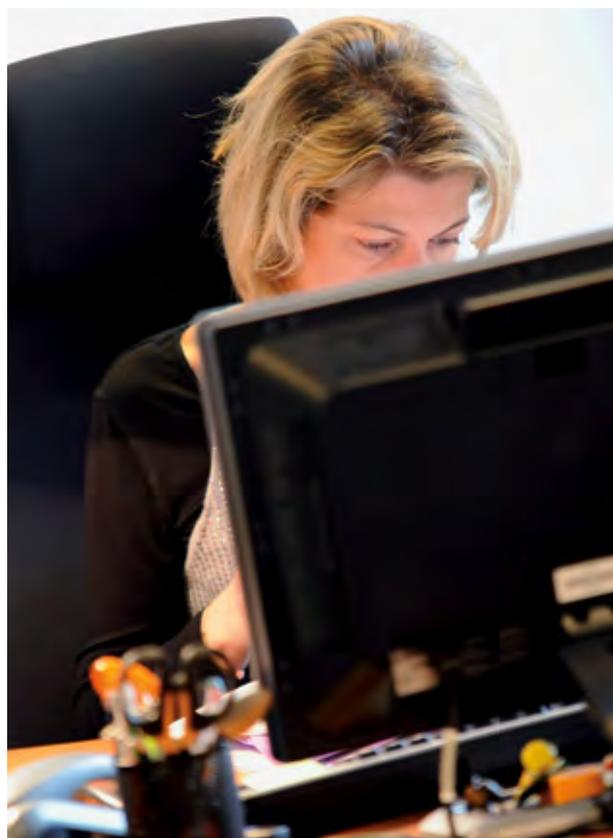
- le Garde des sceaux, ministre de la justice ;
- le ministre chargé de l'économie ;
- le procureur général près la Cour des comptes ;
- le président de la CNCC ;
- l'Autorité des marchés financiers.

Il peut s'autosaisir des mêmes questions.

En application du même article, le H3C peut être également saisi de toute question relative aux normes d'exercice professionnel, aux bonnes pratiques professionnelles, à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes par :

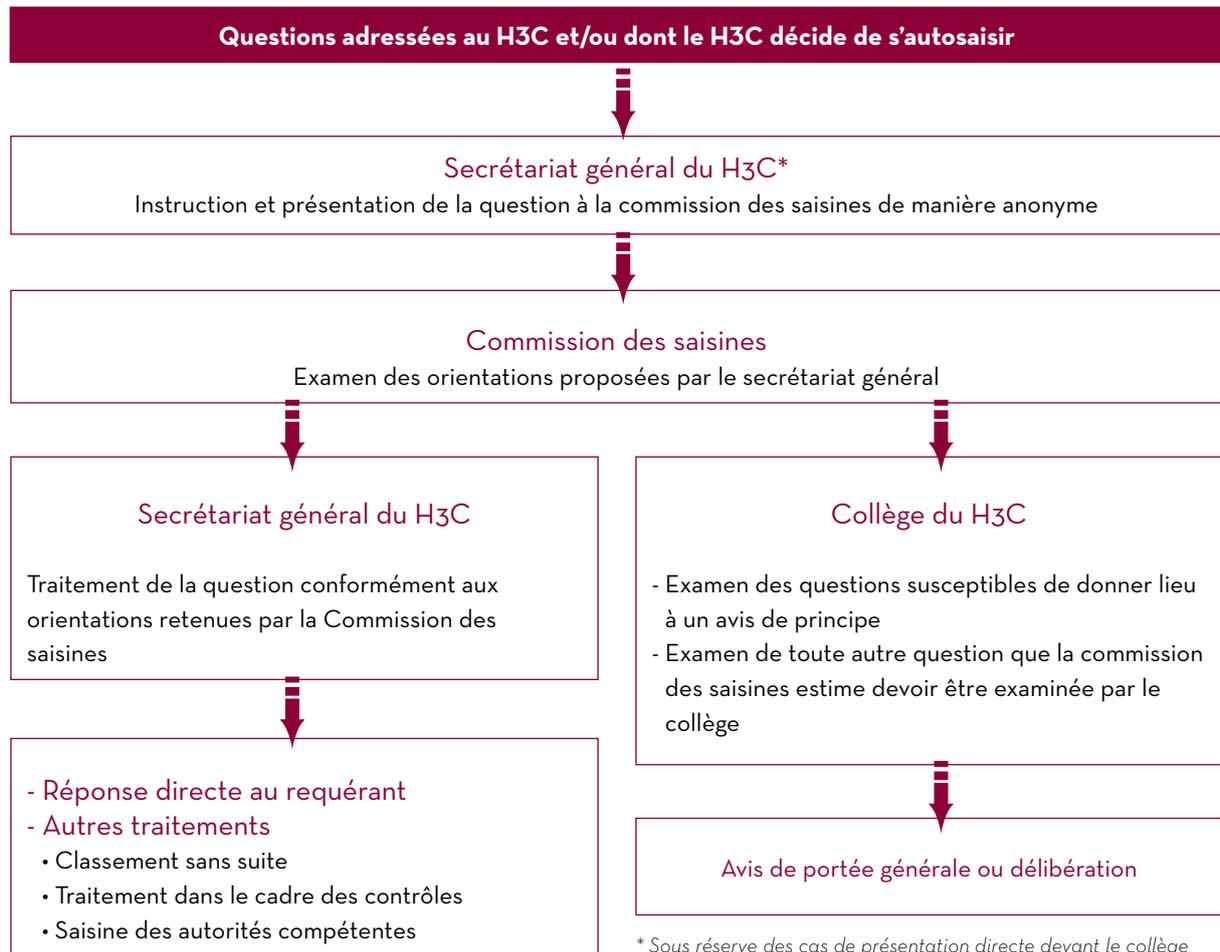
- les présidents des CRCC ;
- tout commissaire aux comptes ;
- les entités dont les comptes sont certifiés.

En outre, le secrétaire général peut saisir le H3C de toute question de principe apparue lors des opérations de contrôles périodiques.



Nombre de saisines et questions reçues par type de requérant	2012
Commissaires aux comptes	26
Institutions	15
Secrétaire général du H3C	8
Entités	7
Autres	3
Total	59

2.1.2. Le traitement des questions et saisines



2.1.3. Les questions et saisines reçues en 2012

Questions reçues en 2012	59
Questions et saisines traitées	42
Réponses directes au requérant	34
Classement sans suite	-
Traitement dans le cadre des contrôles	1
Saisine des autorités compétentes	-
Avis de portée générale ou délibération	4
Autre	3
Questions et saisines en cours de traitement	17

2.2. LES AVIS RENDUS EN 2012

Objet de la saisine	Auteur de la saisine	N° avis H3C
Exercice de la mission de certification		
A - Questions relatives à la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes	AMF/ACP/Commissaire aux comptes /Autosaisine	Avis 2012-01 (Annexe 3)
Prestations réalisées de manière concomitante à la mission		
B - Un CAC peut-il réaliser une mission de certificateur au sens de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 ?	Autosaisine sur une question de l'ARJEL	Avis 2012-03 (Annexe 4)
Appartenance à un réseau		
C - Le CAC et l'expert-comptable d'une entité appartiennent-ils à un même réseau du fait de leur participation dans une société commune ?	Commissaire aux comptes	Avis 2012-05 (Annexe 5)
Succession de mission / incompatibilité		
D - Un commissaire à la transformation peut-il être par la suite nommé CAC de l'entité ?	Entité	Avis 2012-06 (Annexe 6)
Indépendance, impartialité		
E - L'existence d'un lien familial entre le commissaire aux comptes et l'expert comptable de plusieurs entités est elle de nature à affecter l'exercice de la mission de commissaire aux comptes ?	Commissaire aux comptes	Avis 2012-07 (Annexe 7)
Secret professionnel		
F - Les inspecteurs d'un organisme de contrôle vis-à-vis desquels le secret professionnel du commissaire aux comptes est levé, peuvent-ils consulter le dossier de travail du commissaire aux comptes ?	Commissaire aux comptes	Avis 2012-11 (Annexe 8)

La présentation des avis et décisions rendus, proposée dans le présent rapport, ne saurait se substituer auxdites publications auxquelles il convient de se référer. Ces dernières ont été rendues publiques sur le site internet du H3C (<http://www.h3c.org>) et figurent en annexe au présent rapport d'activité.

A. Répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes (avis 2012-01)

À partir de situations identifiées par l'AMF, l'ACP, des commissaires aux comptes et le secrétaire général à l'occasion des contrôles périodiques, le H3C a rendu un avis sur la question du caractère équilibré de la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes.

Dans son avis, le H3C précise :

- les principes applicables en matière d'appréciation de la répartition des travaux ;
- la nature des interventions et travaux devant donner lieu à une répartition équilibrée et régulièrement modifiée entre les commissaires aux comptes ;

- les critères qualitatifs susceptibles de justifier une répartition inégale des travaux.

Dans cet avis, est, en outre, présentée, à titre indicatif, une typologie de répartition des travaux permettant d'apprécier, à partir de critères quantitatifs, leur caractère, a priori, équilibré ou non.

À la suite de la publication de cet avis, le H3C a été sollicité sur des cas pratiques de répartition des travaux.

Le H3C a conçu un document de questions/réponses venant illustrer les principes de répartition de travaux posés par la norme et l'avis du H3C et faciliter leur application. Ce document a été soumis à la consultation de la CNCC.

B. Compatibilité du statut de commissaire aux comptes avec celui de « certificateur » au sens de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 (avis 2012-03)

Sur une question de l'Autorité de régulation des jeux en ligne (ARJEL) dont le H3C s'est saisi, concernant la compatibilité de statut de commissaire aux comptes avec celui de « certificateur » au sens de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne, le H3C a rendu un avis le 22 mars 2012.

Dans son avis, le H3C a pris acte de la position du ministère de la Justice et des Libertés selon laquelle « (...) sous réserve de l'interprétation souveraine des cours et tribunaux, aucune incompatibilité absolue entre les fonctions de commissaire aux comptes et de certificateur au sens de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 ne semble pouvoir être relevée ».

Au-delà de cette possibilité pour un commissaire aux comptes de réaliser une mission de « certificateur » ARJEL, le H3C s'est prononcé sur la question de savoir si le commissaire aux comptes de l'entité ou un membre de son réseau pouvait mener cette mission. Il a estimé qu'en l'état actuel des textes ces interventions n'étaient pas possibles en l'absence de norme « DDL » autorisant expressément le commissaire aux comptes à fournir cette prestation.

À la suite de la publication de cet avis, l'ARJEL a modifié son règlement de procédure d'inscription sur la liste des organismes certificateurs.

La Chancellerie a de son côté saisi le H3C d'une question portant sur la possibilité qu'une norme « DDL » autorise le commissaire aux comptes d'une entité à réaliser une prestation lorsque la loi impose aux entités contrôlées l'élaboration d'informations financières ou extra-financières devant être attestées par un tiers, sans que le législateur ait expressément prévu qu'un commissaire aux comptes soit chargé d'assurer l'intervention.

Plus largement, cette saisine pose la question du périmètre d'intervention du commissaire aux comptes et des membres de son réseau en dehors de la mission d'audit légal. Un groupe de travail a été constitué par le H3C pour traiter ce sujet.

C. Appartenance à un réseau (avis 2012-05)

Sollicité par un commissaire aux comptes, le H3C a rendu un avis de principe sur la qualification d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie, en présence d'un groupement constitué d'un commissaire aux comptes et d'une société d'expertise comptable ayant une participation commune dans une société.

Il a estimé que le fait que des personnes ou entités entretiennent entre elles des liens capitalistiques et juridiques résultant de l'existence d'un contrat de société, faisait naître un intérêt économique commun entre ces personnes et entités et, en conséquence, une présomption simple de leur appartenance à un même réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie. Compte tenu des éléments de fait (part du capital détenu par le commissaire aux comptes et l'expert-comptable dans la société objet du contrat de société et activité de cette dernière), le H3C a conclu à l'existence d'un réseau.

Au vu de nouvelles questions dont il a été saisi et à l'appui de situations mises en évidence à l'occasion des contrôles périodiques, le H3C a engagé des travaux afin de faciliter l'application des dispositions de l'article 22 susmentionné et de sécuriser le professionnel dans la conduite de sa mission au regard des prestations susceptibles d'être réalisées par le réseau.

D. Possibilité pour un commissaire à la transformation d'être, par la suite, nommé commissaire aux comptes de l'entité (avis 2012-06)

Le H3C a rendu un avis relatif à la possibilité pour un commissaire à la transformation d'être, par la suite, nommé commissaire aux comptes de l'entité. Il a été estimé, au regard des dispositions de l'article L. 224-3 du code de commerce, qu'il n'existait pas d'incompatibilité de principe entre les deux missions. Il a rappelé que le commissaire aux comptes doit, préalablement à l'acceptation de sa mission, analyser sa situation au regard des dispositions du code de déontologie.

E. Lien familial entre le commissaire aux comptes et l'expert-comptable de plusieurs entités (avis 2012-07)

Le H3C a rendu un avis sur une situation portant sur l'exercice du commissariat aux comptes en présence d'un lien familial entre le commissaire aux comptes de plusieurs entités et l'expert-comptable de ces mêmes entités.

Il a indiqué, tout d'abord, que la situation exposée ne constituait pas une situation interdite par la loi et ne relevait pas non plus des incompatibilités légales. Il a considéré qu'elle devait être appréciée au regard des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie relatifs à l'impartialité et aux conflits d'intérêts.

Le H3C a estimé que la situation décrite était susceptible de porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes ou d'être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de ses missions.

F. Conséquences liées à la levée du secret professionnel du commissaire aux comptes concernant la communication de son dossier de travail (avis 2012-11)

Le H3C a été saisi d'une situation qui soulève la question de savoir si les inspecteurs d'un corps d'inspection administratif vis-à-vis desquels le secret professionnel du commissaire aux comptes est levé, peuvent consulter le dossier de travail de ce dernier.

Il a indiqué en réponse que le commissaire aux comptes, délié de son secret professionnel vis-à-vis de l'organisme de contrôle, était autorisé à communiquer des informations dont il avait pu avoir connaissance dans le cadre de sa mission. Cependant, le H3C a relevé qu'aucun texte ne confèrait à l'organisme concerné un droit de communication du dossier de travail du commissaire aux comptes.

2.3. LES RÉPONSES DIRECTES

Les réponses directes abordent les thèmes qui suivent :

Incompatibilités, interdictions

- Possibilité pour un membre de la direction d'un cabinet de commissariat aux comptes de maintenir un dépôt de fonds et un emprunt auprès d'une entité auditée.
- Compatibilité entre les fonctions de commissaire aux comptes et l'exercice d'une activité de conseiller en investissements financiers et en gestion de patrimoine.

Nomination, cessation des fonctions

- Légitimité d'une rupture anticipée du mandat du commissaire aux comptes au motif que l'entité n'est plus soumise à l'obligation de nommer un commissaire aux comptes.
- Démission du commissaire aux comptes motivée par une insuffisance d'honoraires.

Indépendance, impartialité, conflit d'intérêts

- Possibilité pour un commissaire aux comptes, collaborateur d'un cabinet d'expertise comptable, d'accepter à titre individuel la mission de certification des comptes d'une entité, cliente du cabinet d'expertise comptable.
- Possibilité pour un commissaire aux comptes d'accepter le mandat d'une association interentreprises de santé au travail dont il est adhérent en tant qu'employeur.
- Possibilité pour un commissaire aux comptes de maintenir son mandat dans une entité désireuse de louer des bureaux à une SCI dans laquelle le commissaire aux comptes est associé.

Succession de missions

- Possibilité pour un commissaire aux comptes d'accepter une mission de certification des comptes au vu de prestations antérieures réalisées par lui-même et/ou par les membres de son réseau.

Au vu des questions qui lui sont adressées et des éléments d'analyse utiles à l'instruction, le H3C publiera prochainement des outils pratiques visant à faciliter les saisines.

2.4. LES QUESTIONS ET SAISINES EN COURS DE TRAITEMENT

2.4.1. Le périmètre des « diligences directement liées à la mission »

Le H3C a engagé une réflexion au titre des prestations susceptibles d'être fournies par le commissaire aux comptes ou les membres de son réseau en dehors de la mission légale.

La loi de sécurité financière de 2003 a introduit dans le code de commerce des règles interdisant au commissaire aux comptes de l'entité et aux membres de son réseau de fournir des prestations autres que celles directement liées à la mission. Ces règles ont été ultérieurement complétées par le code de déontologie de la profession. Le mécanisme des diligences directement liées (« DDL ») vise à assouplir le principe de séparation de l'audit légal et du conseil pour tenir compte de la vie des affaires et de l'exercice du commissariat aux comptes dans le cadre de réseau pluridisciplinaire. La réflexion engagée par le H3C, en lien avec la Chancellerie, porte sur la question du périmètre des interventions, dites « diligences directement liées », du commissaire aux comptes et des membres de son réseau ne résultant pas de la mission légale. Elle intervient dans un contexte où :

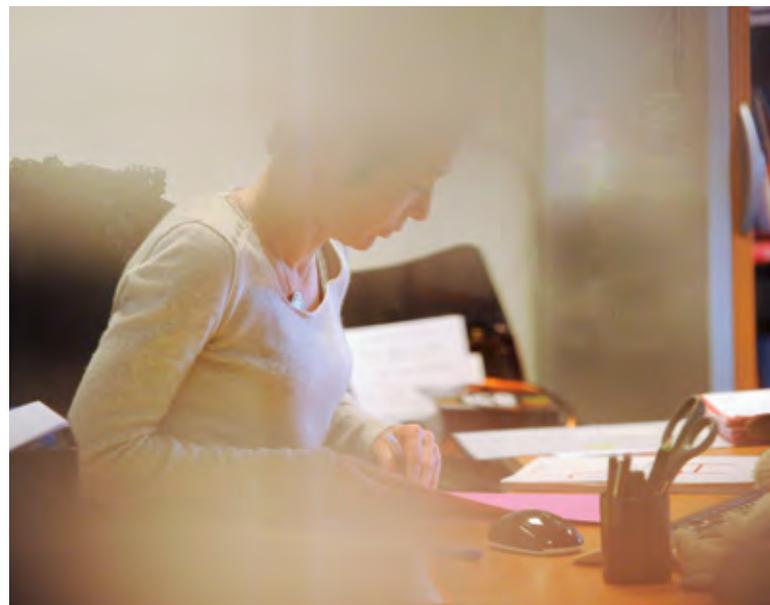
- des débats majeurs sur les prestations non audit sont en cours au plan européen,
- l'environnement légal, réglementaire et économique évolue. Le besoin de sécurisation et de transparence de l'information, ressenti avec une densité particulière dans un contexte de crise économique, a conduit au renforcement des dispositifs prudentiels (Solvency II, Bâle III) et au recours à des organismes indépendants, « des tiers vérificateurs »⁷ afin de garantir le respect d'une réglementation ou la fiabilité de données communiquées aux tiers,
- l'internationalisation des groupes, le recours à des services externalisés, et le nécessaire respect de règles posées par des législations étrangères amènent les entreprises à solliciter les commissaires aux comptes pour des missions qui ne sont pas spécifiquement encadrées.

⁷ Dans le domaine des jeux en ligne, des informations environnementales, sociales et sociétales (Grenelle), ...

2.4.2. Les autres questions et saisines en cours de traitement

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

- exercice du commissariat aux comptes par les fédérations de révision agricole,
- recours à des collaborateurs externes étrangers,
- démission du commissaire aux comptes,
- travaux du commissaire aux comptes dont la mise en œuvre est prévue par une réglementation étrangère,
- suppléance,
- dépendance financière,
- certification des comptes des entités soumises au code des marchés publics,
- contrôle de qualité interne : recours à des professionnels externes à la structure d'exercice professionnel,
- identité des signataires des rapports,
- ...





3. CONTRÔLER

Les contrôles périodiques 2012 ont porté sur 2 467 mandats, dont 260 mandats EIP, détenus par 1 067 cabinets (dont 146 cabinets détenant des mandats EIP ou cabinets EIP).

Ces contrôles révèlent que les cabinets EIP et plus particulièrement ceux affiliés aux principaux réseaux internationaux ont mis en œuvre les recommandations qui leur avaient été adressées.

Des progrès ont été notés sur les procédures et les méthodologies d'audit. Dans la grande majorité des mandats (89% des mandats détenus par les cabinets EIP, 93% pour les autres cabinets), les opinions d'audit étaient étayées par des travaux d'audit adaptés.

Toutefois, pour les cabinets EIP certaines procédures telles que les revues indépendantes ou l'analyse et le suivi des risques d'atteinte à l'indépendance restent à améliorer. Un renforcement de la formation des auditeurs aux spécificités de la mission légale est nécessaire.

Des améliorations restent attendues dans l'application des normes d'exercice professionnel, la documentation des diligences effectuées et la justification des appréciations figurant dans les rapports d'audit.

11% des dossiers contrôlés, détenus par les cabinets EIP, (65 mandats sur 592, dont 33 EIP) et 7% détenus par les cabinets non EIP (68 mandats sur 1 875), sont affectés par des insuffisances du fondement des opinions au vu des diligences accomplies ou de la documentation figurant dans les dossiers de travail.

Les contrôles ont une fois de plus illustré la forte diversité des situations, notamment selon la taille et le profil des cabinets. A cet égard, dans la continuité de l'année précédente, des besoins d'amélioration persistent dans les cabinets non EIP, en organisation, dans la mise en œuvre des obligations réglementaires, les formations des auditeurs et la documentation des diligences.

Programme 2012

- 146 cabinets EIP contrôlés dont 4 appartenant à un réseau international. 592 mandats examinés (dont 59 mandats détenus par ces 4 cabinets), dont 260 répondant à la définition de l'EIP.
- 921 cabinets non EIP contrôlés. 1875 mandats sélectionnés.

Résultats des contrôles

- **Les quatre cabinets contrôlés, membres de grands réseaux internationaux,** ont mis en œuvre en grande partie les recommandations qui leur avaient été adressées à la suite du premier contrôle. Ce suivi des recommandations s'est traduit par de nettes améliorations apportées aux procédures et méthodologies.

Des progrès restent cependant attendus dans l'efficacité de certaines procédures telles que celles relatives à la détection des risques d'atteinte à l'indépendance ou à la mise en œuvre des revues indépendantes.

Les contrôles ont identifié la réalisation de prestations autres que la certification des comptes dont le rattachement à la mission légale ou la qualification retenue par les cabinets de « diligences directement liées » n'étaient pas démontrés. La réalisation de ces prestations est susceptible de placer les cabinets en situation d'incompatibilité sur certains mandats.

Les contrôles ont également relevé que sur les 59 mandats revus, les opinions de 6 entités auditées, dont 3 EIP, ne pouvaient être considérées comme fiables au vu des dossiers de travail et de l'insuffisance des diligences accomplies. Si les autres mandats ont bénéficié d'opinions étayées par les travaux d'audit, il est toutefois attendu que les cabinets complètent la documentation des diligences d'audit dans les dossiers de travail, ce défaut de documentation imposant des vérifications complémentaires aux contrôleurs pour s'assurer de la fiabilité des opinions émises. Ont notamment été notés des défauts de documentation relatifs à l'appréciation des estimations comptables, à l'esprit critique et à l'exercice du jugement professionnel concernant certains postes à risques des états financiers.

- **Les cabinets EIP, autres que ceux relevant de la catégorie précédente,** ont suivi pour la moitié d'entre eux les recommandations émises précédemment concernant l'organisation, les procédures et les méthodologies. A part quelques cas isolés qui ne les ont pas suivies, près de l'autre moitié les a mis en œuvre partiellement.

Des améliorations ont été notées sur la conception d'outils méthodologiques relatifs aux comptes consolidés et à l'information financière, la mise à jour et la publication des rapports de transparence, le respect des obligations déclaratives. Le nombre de cabinets ayant satisfait aux obligations de formation est en augmentation. Il a été relevé un recours accru aux revues indépendantes. Des faiblesses ont encore été relevées mais dans des proportions moins importantes que les années précédentes.

Elles ont trait à la formation des équipes d'audit dans le domaine des normes comptables internationales, à la formalisation des procédures d'indépendance et de conflit d'intérêts, ainsi qu'à la nécessaire généralisation des outils méthodologiques d'aide aux contrôles des comptes consolidés et des entités appartenant à des secteurs spécifiques (banques, mutuelles, associations, assurances).

Concernant les mandats, les cabinets ont suivi totalement les recommandations émises dans 21 % des cas, partiellement dans 70% des cas. Quelques cabinets n'ont pas mis en œuvre les recommandations. Les améliorations constatées se sont traduites par une meilleure documentation de la démarche d'audit suivie, le recours à des diligences telles que la détermination des seuils de signification et la planification de l'audit, le recours aux procédures de confirmation des tiers, l'obtention de lettres d'affirmation, ces diligences faisant souvent défaut lors des précédents contrôles. Il a été également noté une amélioration dans l'application du co-commissariat aux comptes et la documentation des travaux d'audit, notamment sur l'information financière. Sur les 533 mandats examinés, 475 n'ont pas présenté de faiblesses significatives susceptibles d'affecter la fiabilité de la certification des comptes.

Compte tenu des applications encore partielles des recommandations sur la bonne exécution des mandats, des améliorations sont attendues. Les cabinets doivent notamment encore progresser dans l'application des normes d'exercice professionnel et la documentation des diligences d'audit. La justification des appréciations dans les rapports d'audit et le co-commissariat aux comptes demeurent des points d'attention. 58 mandats, dont 29 EIP, ont présenté des diligences insuffisantes, un défaut de documentation, des manquements dans le contrôle de l'information financière ou encore dans la mise en œuvre de l'esprit critique relatif à des traitements comptables insuffisants de nature à remettre en cause la fiabilité des opinions d'audit. 12 cabinets n'ont pas apporté les améliorations attendues sur des mandats pour lesquels avaient été relevées des déficiences affectant les opinions d'audit.

- **Les cabinets non EIP** sont toujours contrôlés dans le cadre d'un premier cycle. Les résultats des contrôles réalisés au cours de l'année 2012 sont similaires à ceux constatés l'année précédente.

Concernant les organisations et les procédures, les cabinets non EIP présentent pour un tiers d'entre eux une organisation peu formalisée. Cette faiblesse est compensée en partie par la forte expérience professionnelle des signataires et leur bonne maîtrise technique des dossiers. Néanmoins, ce manque de formalisation des procédures peut mettre en risque le cabinet lorsqu'il est confronté à des évolutions réglementaires importantes ou à des changements de signataires. De même, le traitement des risques d'atteinte à l'indépendance n'est pas assez formalisé.

Il a encore été noté que les formations suivies étaient trop axées sur l'expertise comptable. Plus de la moitié des cabinets doit encore mettre en place une procédure de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, même si le nombre de cabinets l'ayant fait était en augmentation courant 2012. L'avis du H3C traitant du recours à des collaborateurs externes pour mener les missions de certification de comptes doit également être mieux suivi dans nombre de cas.

S'agissant des mandats, il a été noté une progression du nombre d'opinions étayées, celui-ci passant de 90% à 93% des mandats revus. Cependant, il est attendu dans ce domaine une application plus complète des normes d'exercice professionnel et une meilleure documentation des diligences d'audit. 68 mandats détenus par 63 cabinets présentent encore des insuffisances de diligences ou des opinions erronées affectant la fiabilité des opinions.

Suivi des contrôles des programmes précédents

	Cabinet EIP	Cabinet non EIP
Nombre de recommandations émises	540	2 000
Recommandation sans suivi spécifique	67%	80%
Recommandation avec plan d'amélioration	30%	16%
Saisine du procureur général	15 cabinets	81 cabinets

Recommandations issues des résultats des contrôles réalisés en 2012

Compte tenu des constats 2012, le H3C recommande aux cabinets :

1. d'appliquer complètement les recommandations du secrétaire général du H3C ;
2. de veiller à leur indépendance vis-à-vis des entités auditées en :
 - étant vigilant quant à la prévention et au traitement des situations porteuses de risques d'atteinte à l'indépendance et en informant le H3C de ces situations ;
 - évitant de se placer en situation d'incompatibilité par la réalisation de prestations dont le rattachement à la mission légale n'est pas démontré ;
3. de se doter d'une organisation spécifique à l'exercice du commissariat aux comptes lorsque le cabinet exerce une activité pluridisciplinaire ;
4. de renforcer la formation des intervenants aux spécificités de la mission légale ;
5. de veiller à l'efficacité des revues indépendantes ;
6. d'améliorer le niveau des diligences en :
 - documentant systématiquement la démarche d'audit et les diligences réalisées, en particulier sur des postes comptables significatifs ;
 - appliquant complètement les normes d'exercice professionnel ;
 - veillant à une répartition équilibrée des travaux entre commissaires aux comptes tant quantitativement que qualitativement, lorsque l'audit des comptes est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ;
 - faisant preuve d'esprit critique et en documentant l'exercice du jugement professionnel notamment sur les estimations comptables et les informations produites par les entités auditées.

Le H3C rappelle par ailleurs aux cabinets la nécessité d'être vigilant au respect de l'intégralité des obligations réglementaires (lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, demandes de dérogation au barème du nombre d'heures d'audit, formation).

3. CONTRÔLER

20
12

Le cadre juridique des contrôles

En application de l'article L. 821-7 du code de commerce, les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques organisés et mis en œuvre sous la responsabilité du H3C. En application de l'article R. 821-26 du code de commerce, les commissaires aux comptes sont contrôlés au moins une fois tous les six ans, cette périodicité étant ramenée à une fois au moins tous les trois ans pour les commissaires aux comptes exerçant des fonctions de contrôle légal des comptes auprès d'entités d'intérêt public (EIP) : entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou faisant appel à la générosité publique, organismes de sécurité sociale mentionnés à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, établissements de crédit, entreprises régies par le code des assurances, institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale et mutuelles ou unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité.

Le programme de contrôle de l'année 2012 des cabinets EIP s'inscrit dans le cadre du deuxième cycle triennal de contrôle.

Le programme de contrôle des cabinets non EIP s'inscrit quant à lui dans la poursuite du premier cycle pluriannuel de contrôle qui en est à ce jour à sa cinquième année de mise en œuvre.

20
12

L'approche de contrôle

Le H3C a retenu la notion de cabinet comme unité de contrôle. Selon les principes qu'il a définis, tenant compte de ceux énoncés par la directive européenne 2006/43/CE et la recommandation européenne, le contrôle périodique d'un cabinet suit une approche dite « globale » qui a pour objet de vérifier la qualité des audits réalisés par les commissaires aux comptes sur des mandats en tenant compte de l'environnement de ces mandats et plus particulièrement de l'effectivité de leur organisation et de leurs procédures visant à garantir la qualité du contrôle légal des comptes.

La correcte exécution de la mission légale par les signataires est vérifiée sur une sélection de mandats. Il est rappelé que le contrôle d'un mandat est :

- soit « ciblé » : dans ce cas, il porte sur l'audit de zones de risques significatives au regard de l'opinion émise et comporte l'examen de la démarche d'audit, des diligences réalisées sur une zone de risque identifiée et l'information financière correspondante. Ce type de contrôle permet le cas échéant de relever des insuffisances dans la conduite de la mission légale susceptibles de mettre en cause la fiabilité de l'opinion émise ;
- soit relatif à l'ensemble des diligences réalisées par le cabinet lorsque les mandats concernent des entités ne nécessitant pas un nombre d'heures de contrôle important.

Le contrôle périodique est conduit en se référant aux dispositions légales et réglementaires régissant la profession de commissaire aux comptes, son code de déontologie, les normes d'exercice professionnel homologuées ainsi que les bonnes pratiques professionnelles en vigueur au moment de l'exercice des missions.

Cette année, l'approche dite « globale » de cabinet a été complétée par une approche par les risques qui fait varier l'intensité des contrôles selon les risques identifiés lors de l'élaboration du programme de contrôle. L'approche par les risques conduit à inscrire au contrôle chaque année les cabinets appartenant à un réseau international qui détiennent des mandats complexes et dont la défaillance constituerait un risque majeur pour la crédibilité du commissariat aux comptes. Cette sélection vise également à assurer une cohérence avec les programmes adoptés par les homologues étrangers du H3C. Cette catégorie de cabinets a été nommée « catégorie A » pour les besoins du contrôle. Les autres cabinets EIP sont sélectionnés en recourant à une notion de

« risque-cabinet » qui conduit à distinguer les cabinets contrôlés selon les forces et les faiblesses constatées lors du premier cycle de contrôle. Le « risque-cabinet » est complété par une identification des risques pesant sur les entités auditées par ces cabinets (« risque-entité »). L'analyse de ces risques est menée avec l'AMF et l'ACP lorsque les entités relèvent de leur surveillance.

Les résultats des contrôles 2012 sont relatifs à la certification des comptes intervenue principalement sur l'exercice comptable clos en 2011⁸.

20
12

L'exécution des contrôles

Les contrôles des cabinets certifiant les comptes d'entités d'intérêt public, dits cabinets EIP, sont mis en œuvre par le H3C. Ils sont réalisés par des contrôleurs employés par lui ou en ayant recours à des contrôleurs praticiens disposant d'expertises particulières dans des secteurs spécifiques retenus dans la définition de l'EIP, sous la supervision directe du secrétaire général du H3C. Ce recours est organisé dans le cadre d'une « délégation aux instances professionnelles » dont le champ et les modalités ont été définis par le H3C et figurent dans sa décision 2009-04.

Les cabinets présentant un risque sont contrôlés directement par les contrôleurs du H3C, et ceux ne présentant pas de risque particulier identifié peuvent faire l'objet d'un contrôle « délégué ».

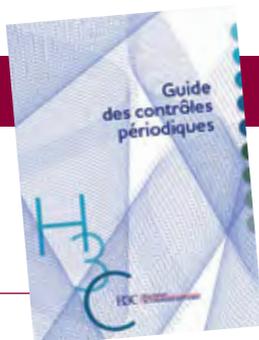
Les contrôles des cabinets ne certifiant pas les comptes d'EIP, dits cabinets non EIP, sont réalisés par des contrôleurs praticiens désignés par les instances professionnelles.

Les contrôles sont effectués avec le concours de l'AMF lorsqu'ils concernent des commissaires aux comptes nommés auprès de personnes relevant de son autorité.

20
12

Le guide des contrôles périodiques

Le H3C a adopté un guide des contrôles périodiques en juillet 2012, élaboré après consultation de la CNCC, qui décrit les modalités selon lesquelles les contrôles sont effectués. Il est consultable sur le site internet du H3C.



⁸ Les contrôles effectués au cours du premier semestre 2012 ont porté sur une sélection de mandats relatifs à la certification légale des comptes de l'exercice comptable 2010. Ceux réalisés à compter du second semestre, à savoir la majorité d'entre eux, ont porté sur l'exercice 2011.

3.1. LE PROGRAMME DE CONTRÔLE DE L'ANNÉE 2012

3.1.1. Les cabinets EIP

Les contrôles de l'année 2012 ont porté sur **146 cabinets EIP** dont 4 appartenant à la catégorie A. Les 146 cabinets EIP⁹ contrôlés, constitués de 459 structures d'exercice professionnel détiennent au total plus de 51 000 mandats pour lesquels les cabinets ont consacré au total plus de 8 600 000 heures à la certification des comptes. 1 869 mandats sont relatifs à des EIP.

Plus de **28 000 heures** ont été consacrées aux opérations de contrôle de ces cabinets :

- 22 500 heures l'ont été par les contrôleurs du H3C, en vue du contrôle de 71 cabinets EIP. 285 mandats dont 157 EIP ont été sélectionnés.
- 6 000 heures ont été allouées aux contrôleurs praticiens dans le cadre de la délégation sous la supervision directe du secrétariat général du H3C. Dans le cadre de cette délégation, 75 cabinets EIP ont été contrôlés. 307 mandats dont 103 EIP ont été sélectionnés.

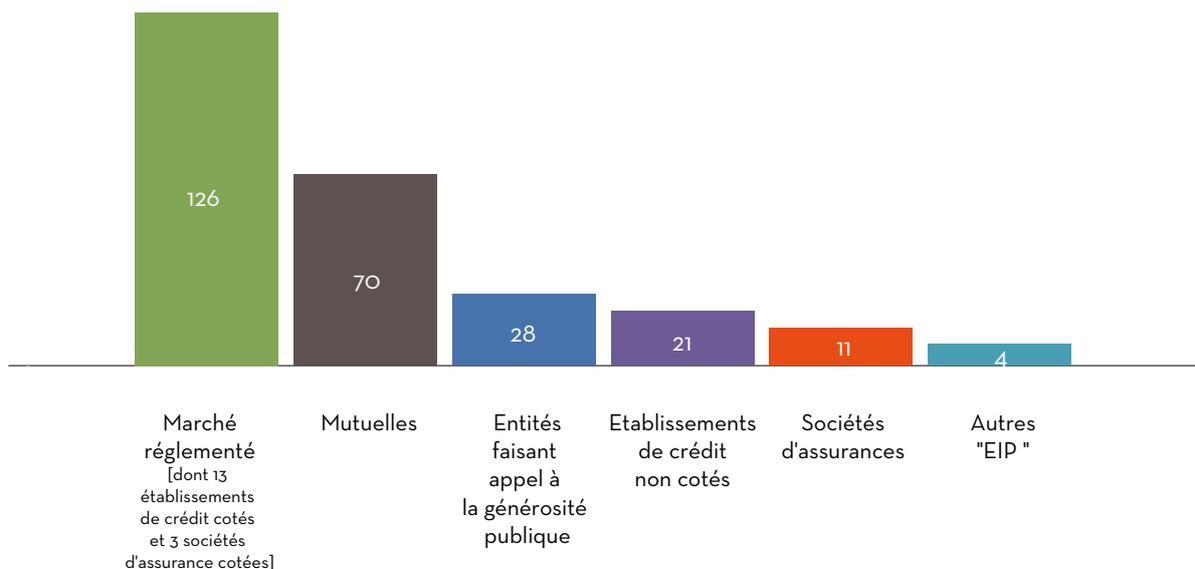
Les cabinets appartenant à la « catégorie A »

Pour les besoins du contrôle, certains cabinets ont été regroupés dans une catégorie nommée « catégorie A ». Cette catégorie comprend les cabinets appartenant à un réseau international qui détiennent des mandats complexes et dont la défaillance constituerait un risque majeur pour la crédibilité du commissariat aux comptes. Six cabinets appartiennent à cette catégorie.

Les contrôles ont intégré dans les programmes de travail le suivi par les cabinets des recommandations adressées par le secrétaire général du H3C à la suite d'un premier contrôle auquel se sont ajoutées de nouvelles vérifications.

260 mandats EIP ont été sélectionnés leur profil est présenté ci-dessous. Ils concernent des entités pour lesquelles les cabinets ont consacré plus de 330 000 heures d'audit. **332 mandats non EIP**, représentant plus de 55 000 heures d'audit, ont été également contrôlés.

Profil des 260 mandats EIP contrôlés



⁹ En dehors des cabinets de la catégorie A, 73 cabinets détiennent au moins un mandat d'entité dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé et/ou un mandat relatif à des établissements de crédit. Les 69 autres cabinets détiennent au moins un mandat EIP autres que ceux visés précédemment.

3.1.2. Les cabinets non EIP

Les contrôles des cabinets non EIP 2012 ont porté sur **1 188 cabinets** dont 138 au titre de nouveaux contrôles intervenus avant la périodicité prévue par les textes. Les compagnies régionales ont consacré plus de 19 000 heures à ces contrôles. Les résultats des contrôles 2012 portent sur **921 cabinets**¹⁰ pour lesquels les rapports ont été finalisés au 6 mars 2013. Les contrôles ont porté principalement sur l'exécution de la mission légale relative aux comptes des exercices clos en 2011. Les contrôles des 921 cabinets ont porté sur **1 875 mandats** et ont concerné 1 091 associés signataires. 1 175 mandats ont fait l'objet d'un contrôle de l'ensemble des diligences et 700 mandats d'un contrôle ciblé.

3.2. LES RÉSULTATS

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

3.2.1.1. Les améliorations apportées par les cabinets

Les cabinets appartenant à cette catégorie ont mis en œuvre en grande partie les recommandations individuelles qui leur avaient été adressées lors du dernier contrôle, notamment sur leurs procédures et leurs méthodologies. Ces dernières ont été modifiées en intégrant en grande partie les préconisations émises à la suite du dernier contrôle. Pour l'un d'entre eux, la recommandation doit toutefois encore être mise en œuvre dans sa totalité.

Les limitations que les contrôleurs du H3C avaient rencontrées précédemment quant à la prise de copie de documents et quant à l'accès à des informations sensibles ont été levées lors du présent contrôle.

Les cabinets ont amélioré leurs organisations et leurs procédures. Ils ont continué d'investir dans le développement d'outils méthodologiques afin de renforcer la qualité des dossiers et le contrôle de la correcte application des politiques et procédures définies par eux. Il a été noté par ailleurs le souci de ces cabinets d'intégrer de manière systématique dans leurs outils méthodologiques le cadre référentiel français, aux côtés du cadre normatif international. Les améliorations constatées se sont traduites par :

- des contrôles supplémentaires de la part des directions en matière d'acceptation de mandats et de respect des règles d'indépendance,
- un renforcement des procédures de revues indépendantes,
- une centralisation, pour une partie des cabinets, des informations en matière de démission afin de renforcer le contrôle de la direction en la matière,
- une intégration des dispositions de la bonne pratique professionnelle identifiée par le H3C le 22 juillet 2010 en matière de rotation des associés signataires.

Dans l'ensemble, les procédures et les outils méthodologiques facilitant une démarche d'audit structurée ont été appliqués et utilisés par les équipes d'audit. Les principales améliorations apportées à l'exécution de la mission légale depuis les derniers contrôles concernent principalement la documentation du lien entre les procédures d'audit utilisées et l'évaluation des risques d'audit identifiés ainsi que le contrôle de l'information financière même si restent quelques points de faiblesse. Pour 52 mandats des 59 mandats examinés, les travaux permettent d'étayer les conclusions émises sur les zones de risque et sur l'information financière. Toutefois quelques points d'amélioration demeurent.

¹⁰ 14 cabinets détiennent chacun plus de 100 mandats et 907 cabinets en détiennent chacun moins de 100 (705 cabinets détiennent au plus 20 mandats et 202 de 21 à 50 mandats).

3.2.1.2. Les améliorations attendues

Des améliorations sont encore attendues dans les domaines suivants :

A. Application des procédures

Il a été relevé dans deux cabinets des défauts d'application des procédures. Les domaines concernés sont l'évaluation du risque de fraude, la revue indépendante et l'archivage. Il doit être également noté, pour l'un des cabinets, que l'effectivité de ces procédures n'a pas pu être totalement démontrée.

B. Traitement des risques d'atteinte à l'indépendance

Il a été constaté que les procédures des cabinets en matière d'acceptation et de maintien des mandats pouvaient être encore complétées pour mieux détecter les risques d'atteinte à l'indépendance et pour mieux intégrer les facteurs de risque identifiés lors de l'acceptation ou le maintien du mandat dans la conduite des audits.

Les cabinets doivent sécuriser leurs procédures d'acceptation des prestations autres que la certification des comptes. En effet, ces prestations peuvent les placer dans des situations d'incompatibilité au regard des dispositions du code de commerce. Les contrôles des directions sont certes renforcés mais la documentation de l'analyse préalable de ces prestations et de leur compatibilité avec la mission d'audit reste perfectible. De plus, certains cabinets estiment que l'acceptation ou non d'une mission au regard des règles d'indépendance relève de la responsabilité finale des associés signataires. Ainsi, des situations où le H3C aurait dû être saisi ou tenu informé des mesures de sauvegarde mises en place, ont été relevées. Il a été également identifié des prestations autres que la certification des comptes pour lesquelles le formalisme requis par les textes applicables n'avait pas été respecté.

Par ailleurs, il a été identifié lors des contrôles, des prestations dont le rattachement à la mission légale ou la qualification retenue par le cabinet de « diligences directement liées » n'étaient pas démontrés et qui étaient susceptibles de placer le cabinet en situation d'incompatibilité sur certains

mandats. La réalisation de ce type de prestations ne traduit pas une faiblesse des cabinets dans le traitement de ces situations, dans la mesure où elles ont été acceptées en connaissance de cause. Le secrétaire général du H3C a saisi le collège de ces situations afin que celui-ci les intègre dans les réflexions menées actuellement sur le périmètre d'intervention des commissaires aux comptes, le cadre juridique actuel n'autorisant pas expressément ces prestations. Elles ont trait à des attestations relatives à la publication par l'entité de données environnementales et sociales, à des revues de modèles internes d'entités des secteurs bancaires ou de l'assurance dans le cadre d'une mise en conformité avec des dispositifs prudentiels, à l'émission de « lettres de confort », à des rapports de certification de l'efficacité du contrôle interne de l'entité dans le cadre d'une réglementation étrangère ou encore à des rapports émis dans un contexte de cession ou de projets de cession d'entreprises.

C. Dispositif de contrôle interne de qualité

Des faiblesses dans l'efficacité des revues indépendantes qui font intervenir des réviseurs afin de s'assurer de la fiabilité de l'opinion émise par le signataire des rapports, ont été relevées. Celles-ci tiennent notamment à l'absence, dans un certain nombre de cas, de formalisation des revues effectuées et de documentation des échanges entre le réviseur indépendant et l'associé signataire sur des points significatifs de l'audit. Ne figurent pas dans les dossiers, les éléments d'appréciation du réviseur notamment sur des points sensibles ou significatifs de l'exercice, ou des traitements comptables complexes, ou son exploitation des consultations techniques. L'efficacité du processus de revue indépendante n'a pas été démontrée pour un certain nombre de mandats contrôlés. Il a été relevé notamment que l'absence de revue indépendante n'était pas systématiquement un élément bloquant pour l'émission des rapports de commissariat aux comptes et que la réalisation des revues indépendantes ne faisait pas l'objet d'un suivi au sein des cabinets à l'exception de certains d'entre eux, pour lesquels le suivi est mis en œuvre lors du contrôle interne de qualité a posteriori. Dans certains cas,

le nombre d'heures passé par le réviseur indépendant est apparu insuffisant.

Concernant le contrôle interne qualité (intervenant a posteriori), il a été noté pour certains cabinets que la corrélation entre la qualité des travaux appréciée lors des contrôles internes de qualité et les évaluations des associés et leur rémunération était difficilement identifiable et insuffisamment documentée et justifiée.

D. Démission du commissaire aux comptes

Malgré une meilleure attention des cabinets en la matière, l'article 19 du code de déontologie qui énumère les cas possibles de démission du titulaire du mandat de commissariat aux comptes n'est pas toujours respecté. Plusieurs cas de démission n'entrant pas expressément dans les cas prévus par le code, ont été notamment relevés. Les démissions étaient motivées par le changement soit du collègue des commissaires aux comptes de la société mère, soit de l'actionnaire, et ce, pour des raisons de logique de groupe. Ces pratiques ont fait l'objet d'une saisine du H3C par le secrétaire général compte tenu de leur fréquence et d'une pratique consensuelle de place en la matière.

E. Documentation des diligences

Les contrôles ont relevé des faiblesses dans la documentation des diligences d'audit dans près de la moitié des mandats examinés. Des défauts de documentation dans l'appréciation des estimations comptables, l'analyse critique et le jugement professionnel, sur des cycles à risques ou encore un défaut de documentation pour lequel des compléments d'information ont dû être apportés par les cabinets lors des opérations de contrôle, ont été notés. Cette absence de documentation n'était pas de nature à affecter la fiabilité des opinions d'audit mais a contraint à des contrôles supplémentaires de la part des contrôleurs du H3C pour vérifier la pertinence de ces opinions.

Des observations ponctuelles ont été relevées concernant la documentation de certains critères d'application des normes IFRS suivantes : « secteurs opérationnels », « dépréciations d'actifs » et « impôts sur le résultat ».

F. Application des normes d'exercice professionnel

Les contrôles ont identifié de manière ponctuelle des améliorations à apporter dans la mise en œuvre des normes d'exercice professionnel. Sont concernées les normes relatives à la prise en compte de la possibilité de fraudes dans l'audit des comptes et à l'établissement de la lettre de mission.

L'examen de la norme relative à l'audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes a laissé apparaître sur une partie des dossiers contrôlés des défauts d'application. Ces défauts ont trait à une répartition déséquilibrée des travaux, combinée parfois à une absence de modification de la répartition des travaux au cours du mandat ou à une formalisation insuffisante de la revue critique des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes ou encore à l'absence de jugement critique de cette revue. Certains de ces mandats avaient déjà fait l'objet d'une recommandation lors du précédent contrôle sans qu'il ait été constaté d'améliorations.

G. Contrôle de l'information financière

Des défauts d'application de certaines normes IFRS (dépréciations d'actifs, secteurs opérationnels) ont été relevées dans le contrôle de l'information financière. Toutefois, ils ne remettent pas en cause l'opinion émise.



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

Pour **7 mandats**, correspondant à 6 entités auditées par 3 cabinets, il a été observé un défaut de diligences ou de documentation sur des postes comptables significatifs ou à risque qui ne permettent pas de considérer l'opinion comme suffisamment étayée.

7 mandats présentent des insuffisances



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

3.2.2.1. Les améliorations apportées par les cabinets

Sur les 142 cabinets EIP contrôlés, 126 l'avaient été lors du premier cycle.

Sur les procédures, les contrôles ont permis de constater que la moitié des cabinets avait appliqué les recommandations. Toutefois, cette application est restée partielle pour l'autre moitié. Quelques cabinets n'ont pas du tout suivi les recommandations.

Les cabinets visés par les recommandations relatives aux mandats, émises par le secrétaire général, en ont tenu compte en grande partie pour 21% d'entre eux, partiellement pour 70% et ne les ont pas suivies pour une minorité d'entre eux.

Les améliorations constatées se sont traduites notamment par :

- l'actualisation des attestations d'indépendance,
- le recours à des outils méthodologiques, notamment pour contrôler les comptes consolidés et l'information financière,
- la mise à jour et la publication des rapports de transparence,
- un meilleur respect des obligations déclaratives,
- l'accroissement du nombre de cabinets ayant satisfait aux obligations relatives à la formation ;
- le recours accru à la revue indépendante,
- une meilleure documentation de la démarche d'audit,
- la détermination des seuils de signification et la planification de l'audit, qui faisaient souvent défaut lors du précédent contrôle,
- le recours plus systématique aux procédures de confirmation des tiers et d'obtention de lettre d'affirmation,

- une meilleure application du co-commissariat aux comptes sur certains mandats,
- une meilleure documentation des travaux d'audit, y compris celle concernant les vérifications faites sur l'information financière,
- la prise en compte des recommandations sur les mandats pour lesquels avaient été identifiés des atteintes à la fiabilité de l'opinion.

3.2.2.2. Les améliorations attendues sur les procédures

La mise en œuvre des recommandations par les cabinets a permis de réduire le pourcentage des cabinets présentant des faiblesses sur les procédures. Certaines d'entre elles demeurent toutefois dans des proportions encore notables.

A. Outils méthodologiques

Un tiers des cabinets n'a pas mis à jour ou complété les procédures et les outils méthodologiques relatifs à la certification des comptes consolidés et au contrôle de l'information financière. Il a également été constaté, dans un certain nombre de cabinets, que les outils relatifs à des secteurs spécifiques comme le secteur des banques, des mutuelles, des associations ou des assurances restaient à développer.

B. Ressources humaines

Les cabinets qui font appel à des collaborateurs externes membres de leur réseau ou appartenant à des cabinets liés juridiquement et financièrement ne suivent pas encore pleinement les préconisations figurant dans l'avis du H3C relatif au recours à des collaborateurs externes. Font encore défaut pour un tiers d'entre eux la formalisation d'un contrat ou encore l'absence d'information donnée aux entités dont ils sont chargés de certifier les comptes quant au nom de ces collaborateurs. Un tiers des cabinets contrôlés consacre un nombre insuffisant d'heures à la formation des associés. Les formations doivent être renforcées dans le domaine des normes comptables internationales et en matière d'audit des comptes consolidés, et ce, principalement au sein des cabinets détenant un mandat d'entité cotée sur le marché réglementé. La formation doit également être accentuée dans

les autres domaines de l'EIP : mutuelles, établissements de crédit, associations faisant appel à la générosité publique.

C. Traitement des risques d'atteinte à l'indépendance

Près de 20% des cabinets disposent de procédures de contrôle des risques d'atteinte à l'indépendance encore incomplètes ou fondées sur les seules déclarations des membres du réseau. Des procédures formelles relatives à l'identification d'éventuelles incompatibilités au sein des cabinets ou des structures qui leurs sont liées ou le cas échéant, au sein du réseau dont ils sont membres, n'ont pas été mises en place. Pour une dizaine de cabinets, des risques d'atteinte à l'indépendance, à l'apparence d'indépendance du commissaire aux comptes ou encore des risques de conflit d'intérêts qui n'avaient pas fait l'objet d'un traitement adéquat, ont été identifiés.

D. Contrôle interne de qualité

En comparaison avec les années précédentes, un nombre accru de cabinets mettent en place une revue indépendante et un dispositif de contrôle interne de qualité. Il convient cependant de relever que la mise en place de tels dispositifs reste exceptionnelle dans les cabinets qui ne détiennent pas de mandat d'entité cotée sur le marché réglementé ou qui n'en détiennent qu'un seul, quand bien même le mandat serait considéré à risques. Il s'agit le plus souvent de cabinets détenant moins de 100 mandats et qui n'appartiennent pas à un réseau ou une association technique et/ou dans lesquels exerce un nombre restreint d'associés signataires. Parmi les cabinets dotés d'un contrôle de qualité interne a posteriori un renforcement des procédures, apparaît indiqué pour plus d'un tiers d'entre eux.

E. Respect des obligations réglementaires

Quelques cabinets n'ont pas respecté les exigences liées à la rotation de l'associé signataire. Il a été noté parfois l'implication d'anciens signataires dans la certification des comptes, ce qui est contraire à la mise en œuvre d'une rotation effective. Le nombre de cabinets ayant défini une pro-

procédu re relative à la rotation du signataire en application de l'article L. 822-14 du code de commerce est en constante augmentation, mais cette procédure n'intègre pas toujours l'identification des filiales importantes pour lesquelles une rotation de l'associé signataire doit intervenir. Les demandes de dérogations au barème d'heures ne sont pas effectuées de manière systématique pour environ 20% des cabinets contrôlés, contre un tiers l'année précédente. Les déclarations d'activité sont encore partielles ou erronées, quoique de façon moins importante que les années précédentes. Quelques cabinets n'ont pas publié de rapport de transparence contre plus d'un tiers des cabinets l'année précédente. Il s'agit le plus souvent de cabinets détenant un seul mandat relevant du marché réglementé. Par ailleurs, des omissions dans le contenu du rapport de transparence, telles que l'attestation du respect des dispositions relatives à la formation professionnelle des commissaires aux comptes et les informations financières sur le cabinet ont été constatées. Ont été également notés des retards de publication.

F. Blanchiment

Dans la grande majorité des cabinets une procédure en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme a été mise en place. Des compléments sont toutefois à apporter pour un tiers d'entre eux en développant un système d'évaluation et de gestion des risques et en mettant en œuvre une classification des risques de blanchiment attachés aux mandats ou encore en dispensant des formations spécifiques aux équipes d'audit. Il convient de relever que ceux qui ne l'avaient pas encore mis en place sont en majorité des cabinets qui détiennent moins de 50 mandats et qui n'appartiennent pas à un réseau, à une association technique ou à un groupement.

G. Démission du commissaire aux comptes et actionnariat

Lors des contrôles de cas de démission de commissaire aux comptes, il a été noté que des démissions étaient intervenues sans que l'ensemble des conditions fixées à l'article 19 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes aient été respectées. Lors des contrôles

du respect des dispositions de l'article L. 822-9 du code de commerce par les cabinets, il a été relevé quelques cas d'exercice du commissariat aux comptes au sein de plus de deux structures en dehors des dérogations prévues par cet article.

3.2.2.3. Les améliorations attendues sur les mandats

Il a été noté de manière fréquente, et ce, quelle que soit la structure des cabinets, que ces derniers n'étaient pas ou ne documentaient pas suffisamment leur démarche d'audit. Cette faiblesse porte principalement sur l'utilisation des assertions d'audit, la prise de connaissance des éléments du contrôle interne de l'entité, l'évaluation du contrôle interne de l'entité et la prise en considération de la possibilité de fraude lors de l'audit des comptes. Il a également été relevé que les cabinets ne documentaient pas assez l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes consolidés et sociaux, le lien entre l'évaluation du risque d'audit sur le contrôle interne et les procédures d'audit mises en œuvre, les travaux effectués sur les zones de risque de l'entité auditée ou encore sur le mode de calcul du seuil de signification. Un certain nombre de cabinets n'élaborent pas leur plan de mission de manière totalement conforme à la norme d'exercice professionnel. Des faiblesses ont également été notées dans la documentation des diligences. Le contrôle de l'information financière reste à renforcer, et ce, dans environ 40% des cabinets contrôlés. Dans certains cas, les travaux d'audit n'ont pas permis de relever des omissions d'information dans l'annexe. Dans d'autres cas, la documentation des vérifications mises en œuvre sur l'information financière s'est révélée incomplète. Il s'agit majoritairement de cabinets qui détiennent moins de 100 mandats et de cabinets qui détiennent un seul mandat d'entité cotée sur un marché réglementé.

Les normes d'exercice professionnel suivantes doivent être mieux appliquées :

- la « lettre de mission »,
- les « déclarations de la direction »,
- la « demande de confirmation des tiers »,
- la « justification des appréciations ».

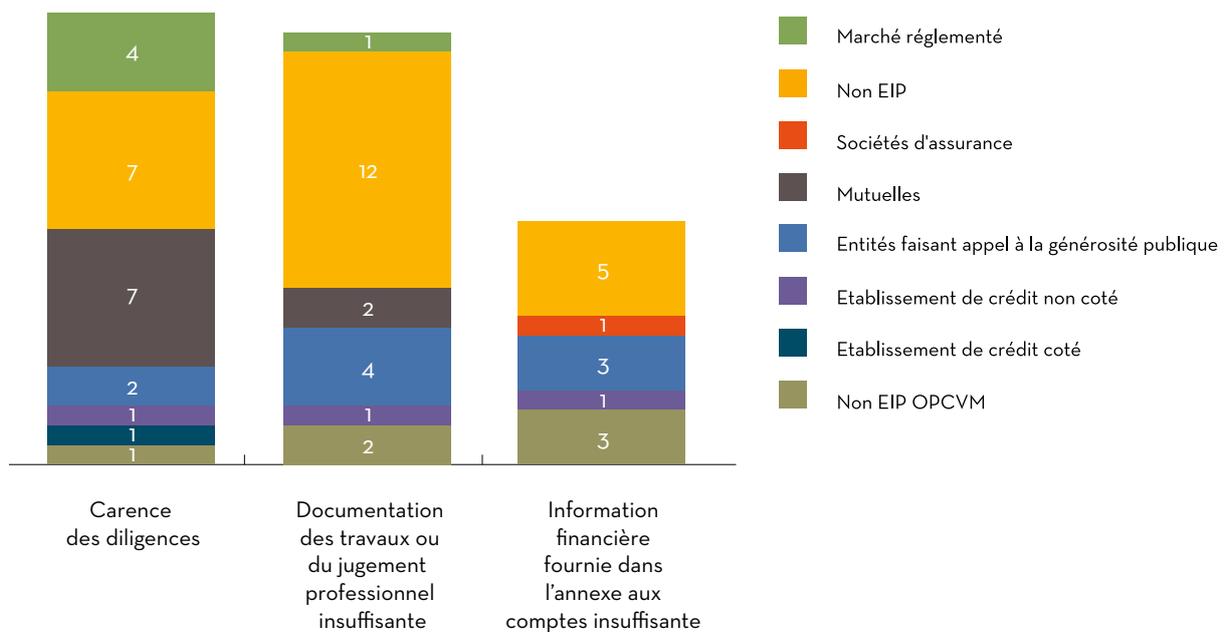
Des lettres de mission incomplètes, une absence de recours à des techniques de contrôle sans justification dans le dossier de travail et sans mise en

œuvre d'un contrôle alternatif, une justification des appréciations incomplète au sein du rapport sur les comptes annuels et du rapport sur les comptes consolidés, ont été notées.

Cette année encore, mais de manière moins fréquente, les contrôles ont mis en avant, dans plus de la moitié des cabinets, la nécessité de renforcer l'exercice collégial du commissariat aux comptes. Les insuffisances observées ont trait à une absence de modification régulière des travaux entre les co-commissaires aux comptes, ainsi qu'à une absence

de formalisation du jugement critique de la revue croisée des travaux. Ces faiblesses ne sont pas systématiquement rencontrées sur tous les mandats exercés en co-commissariat. En revanche, s'ajoute parfois une répartition quantitative ou qualitative déséquilibrée des diligences. Dans quelques cas, elles vont jusqu'à remettre en cause la fiabilité des conclusions des cabinets contrôlés dans le cadre de l'émission de l'opinion collégiale (**9 mandats**¹¹ détenus par **7 cabinets**).

58 mandats présentent des insuffisances



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

58 mandats, dont **29 mandats EIP** et **29 mandats non-EIP** (dont 5 « OPCVM »), ont révélé des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission légale qui sont susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion émise ou, de manière significative, la qualité de l'information financière. Elles ne remettent

pas nécessairement en cause l'opinion émise mais font obstacle à sa validation par les contrôleurs. Seul l'accomplissement d'un nouvel audit des comptes de l'entité par les contrôleurs aurait permis à ceux-ci de conclure sur la pertinence de l'opinion délivrée. Or une telle démarche n'entre pas dans leur mission.

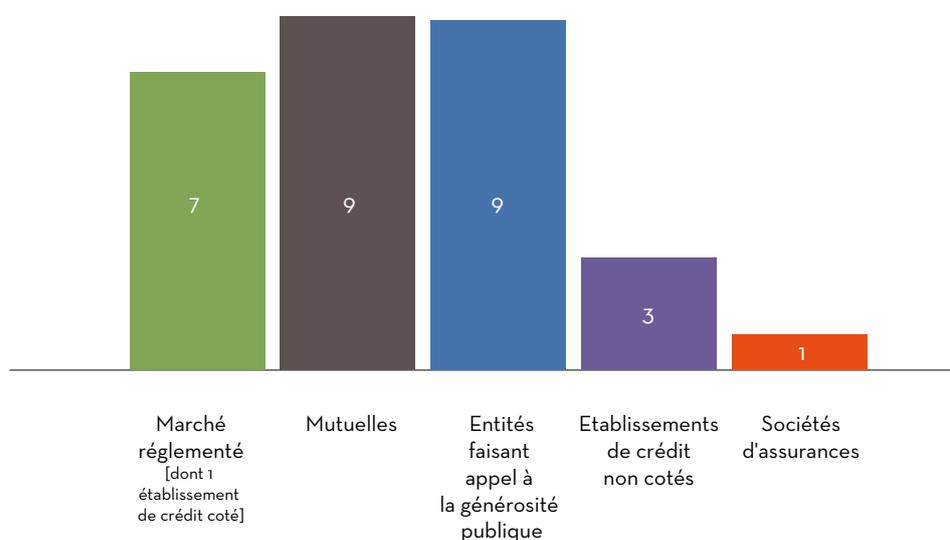
¹¹ 6 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé, dont 1 établissement de crédit coté, 2 établissements de crédit et 1 entité non EIP.

- Pour 23 mandats dont 12 mandats EIP, les insuffisances constatées sont caractérisées, soit par des diligences incomplètes sur des postes significatifs du bilan et du compte de résultat, soit par des erreurs non relevées dans les principes et méthodes comptables appliqués par l'entité auditée, soit par une présentation des comptes non conforme au plan comptable applicable. Une insuffisance d'esprit critique de la part des commissaires aux comptes a été notée, au regard des options retenues par les entités concernant le choix des traitements comptables, des estimations comptables ou encore du contenu de l'annexe des comptes.
- Concernant 22 mandats dont 9 mandats EIP, la documentation disponible dans les dossiers ou

celle du jugement professionnel est insuffisante pour permettre d'étayer pleinement l'opinion émise. Les insuffisances ont trait principalement à de la documentation incomplète sur des postes ou cycles significatifs du bilan.

- Enfin pour 13 mandats dont 8 mandats EIP, le commissaire aux comptes n'a pas relevé lors de l'exécution de sa mission légale des erreurs présentes dans l'information financière fournie par l'entité concernant des éléments significatifs, qui soit avaient été omis par l'entité, soit étaient apparus incomplets ou non adaptés aux spécificités des entités et n'en a pas tiré les conséquences quant à l'opinion émise.

Profil des 29 mandats EIP présentant des défaillances



Les 58 mandats concernés sont détenus par 37 cabinets se répartissant en 3 catégories :

- Les premiers, soit 12 cabinets, n'ont pas suivi les recommandations relatives à 17 mandats.
- Les seconds, au nombre de 15, sont des cabinets pour lesquels il n'avait pas été relevé de faiblesses sur les mandats examinés lors du précédent

contrôle mais qui, lors des contrôles réalisés sur de nouveaux profils de mandats lors du présent exercice, ont présenté des insuffisances affectant l'opinion sur 24 mandats.

- Enfin, ont été identifiés 17 mandats présentant des insuffisances affectant l'opinion détenus par 10 cabinets qui n'avaient jamais été contrôlés.

3.2.3. Les résultats des contrôles des cabinets non EIP

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

A. Organisation et procédures spécifiques au commissariat aux comptes

Un tiers des cabinets présentent une organisation peu formalisée dans le domaine du commissariat aux comptes. 90 % des cabinets concernés par ce manque de formalisation sont des cabinets détenant moins de 20 mandats. L'organisation repose principalement sur les personnes physiques détentrices des mandats. La complexité croissante de l'environnement réglementaire doit toutefois inciter à mettre en place des organisations plus structurées.

45 % des cabinets, contre un tiers l'année passée, ont mis en place un dispositif structuré, formalisé et systématique de vigilance et d'alerte en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme en suivant les procédures et mesures de contrôle interne définies par le H3C dans sa décision 2010-01.

B. Ressources humaines

Dans plus de 40% des cabinets, contre 33% l'an passé, les temps de formation des associés ne permettent pas de satisfaire à l'obligation de formation fixée par les articles A. 822-28-1 et suivants du code de commerce. Ce constat est plus marqué cette année en raison de la possibilité d'apprécier le cumul des heures de formation sur trois ans. Par ailleurs, les cabinets qui détiennent moins de 100 mandats axent trop leurs formations sur l'expertise-comptable.

Lorsque les cabinets font appel à des collaborateurs externes, quelle que soit leur taille, les modalités de ce recours ne sont pas conformes à l'avis du H3C du 24 juin 2010 pour un tiers des cabinets. Cette pratique est rarement encadrée par une convention et l'entité concernée n'est pas informée.

C. Traitement des risques d'atteinte à l'indépendance

Le respect des règles d'indépendance du commissaire aux comptes et des intervenants sur la mission d'audit légal est rarement formalisé dans les cabinets détenant moins de 100 mandats. Il doit toutefois être noté que pour un tiers de ces cabinets le commissaire aux comptes intervient seul. Par ailleurs, ont été relevés quelques cas de situations interdites au sens de l'article 10 du code de déontologie, ou présentant des risques d'atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes.

D. Respect des obligations réglementaires

Les dispositions réglementaires en matière de demandes de dérogation au barème du nombre d'heures d'audit ne sont pas toujours respectées pour un quart les cabinets, et ce, quelle que soit leur taille.

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

Pour 93% des cabinets contrôlés, il n'a pas été relevé de faiblesses dans la conduite des missions légales susceptibles d'affecter la fiabilité de la certification des comptes, sous réserve d'améliorations à apporter dans l'exercice de la mission légale. Dans 7% des cabinets contrôlés, il a été constaté des insuffisances de diligences dans l'exercice pouvant remettre en cause la fiabilité de l'opinion émise sur les mandats.

A. Améliorations à apporter dans l'exécution de la mission légale

Les améliorations à apporter sont relatives à la démarche d'audit, l'application des normes d'exercice professionnel et plus particulièrement la documentation des diligences et le contrôle de l'information financière fournie par les entités.

• Démarche d'audit

Comme pour les années passées, la principale faiblesse relevée lors du contrôle des mandats est relative à un défaut de formalisation et de justification de la démarche d'audit (prise de connaissance de l'entité, analyse des contrôles internes pertinents pour l'audit). De plus, l'évaluation des

risques d'anomalies significatives n'est pas menée pour un peu plus d'un quart des cabinets contrôlés et les procédures d'audit mises en œuvre en réponse aux risques sont, dans plus de 40% des cas, insuffisamment justifiées.

• **Application des normes d'exercice professionnel**

Il a été relevé dans l'ensemble de ces cabinets que les normes d'exercice professionnel n'étaient pas appliquées dans la totalité de leurs dispositions. Les principales observations relevées ont trait à :

- une insuffisance de la documentation des diligences réalisées,
- l'absence de plan de mission ou son non adaptation aux spécificités de l'activité et aux risques d'audit du mandat,
- une absence d'utilisation de la procédure d'audit relative à la déclaration de la direction,
- la rédaction des rapports,
- un défaut de justification d'appréciations,
- une absence d'établissement systématique de lettres de mission ou à leur caractère incomplet.

• **Contrôle de l'information financière**

A ces faiblesses s'ajoutent, pour certains cabinets, des insuffisances de contrôle de l'annexe et un défaut de documentation du contrôle de l'information financière.

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

Dans **7% des cabinets contrôlés**, des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission légale pouvant remettre en cause la fiabilité de l'opinion émise ont été constatées (10% des cabinets étaient concernés l'an passé). **68 mandats** détenus par 63 cabinets sont concernés :

- pour 22 mandats, les diligences sur des postes significatifs des états financiers se sont révélées insuffisantes,
- pour 19 mandats, l'opinion émise par le commissaire aux comptes est incohérente avec les éléments relevés lors de l'audit,
- pour 14 mandats, les diligences concernant le contrôle de l'information financière fournie dans l'annexe sont insuffisantes,
- pour 13 mandats, le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences, dans son opinion, des

anomalies relevées lors de ses travaux relatives à la continuité d'exploitation, aux principes comptables appliqués par l'entité, aux changements comptables ou à la présentation des comptes retenue par l'entité.

3.3. LE SUIVI DES CONTRÔLES ET DES RECOMMANDATIONS

Depuis l'année 2010, dans le cadre de ses prérogatives, le secrétaire général du H3C émet des recommandations. Il s'attache à adresser à chaque cabinet contrôlé un courrier signifiant la fin du contrôle et comportant un volet recommandations. Ces courriers sont émis à partir de la revue approfondie des restitutions individuelles. À la suite de l'émission de ces recommandations, un suivi est mis en place aux fins de vérifier que les cabinets ont pris les mesures correctrices attendues. Lorsque les faiblesses ne sont pas considérées comme majeures, les actions correctrices prises par le cabinet sont suivies dans le cadre d'un contrôle périodique subséquent¹². En cas de déficiences relevées dans la conduite de la mission légale, le suivi des actions prises par le cabinet peut donner lieu à un contrôle prématuré avant l'accomplissement de la périodicité de contrôle. Dans les cas les plus graves, des saisines du parquet général à toutes fins peuvent être faites.

3.3.1. Les cabinets EIP

A la suite du premier cycle de contrôle triennal, l'exploitation de l'ensemble des résultats a donné lieu, à ce jour, à l'émission de plus de **540 recommandations individuelles**.

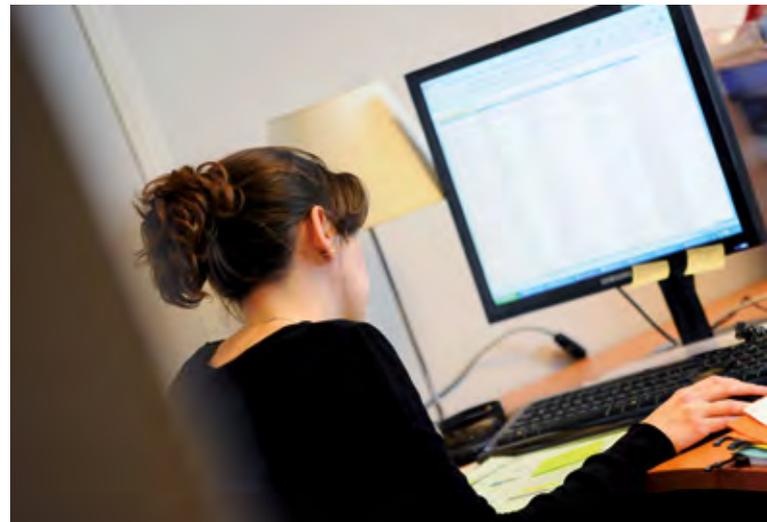
- 67% des cabinets ne requièrent pas un suivi spécifique,
- pour 30% des cabinets, le secrétaire général a demandé aux cabinets d'adresser au H3C un plan d'amélioration,
- enfin, le secrétaire général du H3C a saisi à toutes fins utiles le procureur général au regard de l'importance des carences professionnelles relevées lors des contrôles dans 15 cabinets. A ce jour, il a été avisé de la saisine de la Chambre régionale de discipline pour 6 d'entre eux.

3.3.2. Les cabinets non EIP

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

A ce jour, près de deux tiers des résultats des contrôles réalisés entre 2009 et 2012¹² ont été exploités. Ils ont donné lieu à l'émission de plus de **2 000 recommandations individuelles**. Chaque président de compagnie régionale a reçu une copie des recommandations individuelles émises par le secrétaire général du H3C.

- 80% des cabinets ayant reçu un courrier du secrétaire général ne requièrent pas de suivi spécifique avant le deuxième cycle de contrôle dans le cadre de la périodicité minimale réglementaire,
- un plan d'amélioration a été demandé par le secrétaire général pour 16% des cabinets,
- enfin, le secrétaire général a saisi à toutes fins utiles le procureur général de la situation de 81 cabinets. A ce jour, des retours d'informations ont été obtenus pour une vingtaine de ces situations pour lesquelles, dans la majorité des cas, soit une saisine de la chambre régionale de discipline est intervenue soit une sanction disciplinaire a été prononcée.



¹² Une fois au moins tous les 3 ans pour les cabinets EIP et une fois au moins tous les 6 ans pour les cabinets non EIP.

¹³ Relatifs aux programmes 2008 à 2011.



4. JUGER EN APPEL

Le H3C juge en appel les décisions relatives à l'inscription, à la discipline et aux contestations d'honoraires des commissaires aux comptes. À ce titre, il a rendu dix-sept décisions en 2012, parmi lesquelles il a été souvent appelé à trancher des questions de procédures. L'activité juridictionnelle du H3C est en légère augmentation par comparaison à l'année précédente.

Pour la première fois, une question prioritaire de constitutionnalité a été portée devant le H3C, ce qui a conduit à reconnaître sa qualité de juridiction en matière de contestation d'honoraires.

Enfin, le 16 mai 2012, un arrêt du Conseil d'État a consacré l'existence d'un recours en révision des décisions disciplinaires.

4. JUGER EN APPEL

20
12

La procédure juridictionnelle à l'encontre des commissaires aux comptes

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

Les débats devant le H3C, statuant en matière d'honoraires et de discipline, sont publics, sauf décision contraire à la demande du commissaire aux comptes poursuivi ou s'il doit résulter de la publicité une atteinte à l'ordre public. Les décisions rendues sont motivées ; elles sont exécutoires à compter de leur notification au commissaire aux comptes.

Pour toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, le commissaire aux comptes est passible de l'une des sanctions disciplinaires suivantes :

- l'avertissement*,
- le blâme*,
- l'interdiction temporaire pour une durée maximale de cinq ans, avec ou sans sursis*,
- la radiation de la liste.

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

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

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

4.1. LES DONNÉES CHIFFRÉES

4.1.1. Le stock et le flux de dossiers

Au cours de l'année 2012, le H3C a été destinataire de treize nouveaux dossiers, dont six en matière d'inscription, cinq en matière disciplinaire et deux en matière d'honoraires. Un dossier de renvoi après cassation du Conseil d'État a également été reçu.

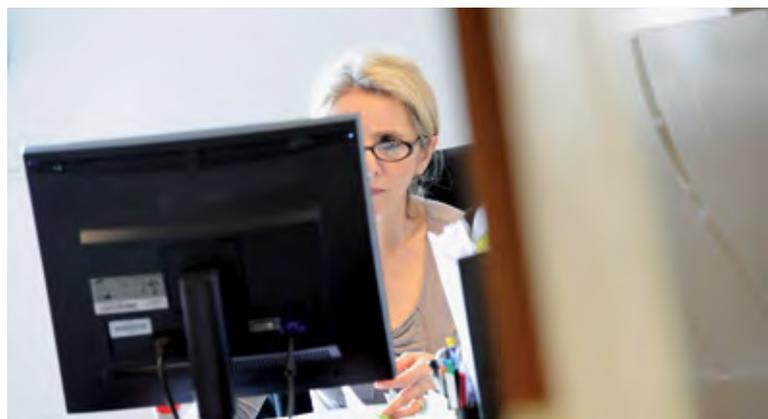
	2012	2011
Dossiers antérieurs (N-1)	10	4
Nouveaux dossiers	13	13
Désistement	-	-
Dossiers terminés	18	7
Dossiers restant à juger	5	10

4.1.2. Les décisions rendues

Par comparaison à l'année précédente, l'activité juridictionnelle du H3C est en légère augmentation.

	2012	2011
Discipline	4	0
Honoraires	4	1
Inscription	10*	6
Total	18*	7

* dont une décision avant dire droit



Décisions rendues en 2012	Discipline	Honoraires	Inscription	Total
Confirmation	1		3	4
Confirmation partielle	1			1
Désistement d'appel			2	2
Infirmation			4	4
Incompétence		1		1
Annulation décision 1ère instance et évocation		1		1
Irrecevabilité de l'action		1		1
Appel non recevable	2	1		3
Avant dire droit			1	1
Total	4	4	10	18

Les décisions de confirmation concernent trois dossiers d'inscription et un dossier de discipline. La décision de confirmation et d'infirmation partielle concerne un dossier de discipline. Les trois décisions d'infirmation totale concernent quatre dossiers d'inscription.

Les décisions disciplinaires prononcées en 2012 se ventilent comme suit :

	Nombre
Irrecevabilités	2
Interdiction temporaire d'exercer	1
Radiation	1
TOTAL	4

4.2. LES DÉCISIONS RENDUES

4.2.1. Les décisions rendues en matière disciplinaire

A. Irrecevabilités d'appel

- Dans une décision du 19 janvier 2012, le H3C a déclaré irrecevable comme tardif l'appel d'un commissaire aux comptes contre la décision de sanction de la chambre régionale de discipline qui lui avait été notifiée par lettre recommandée avec avis de réception en date du 11 avril 2011. Cette lettre ayant été retournée avec la mention « non réclamée », la commission régionale avait fait signifier sa décision par acte d'huissier, en date du 8 septembre 2011.

Considérant que, dès lors que la notification effectuée par lettre recommandée, avait été valablement effectuée à l'adresse connue et certaine de l'intéressé à la date de présentation de la lettre au domicile soit le 13 avril 2011, le H3C a estimé que le délai d'appel d'un mois, visé à l'article R. 822-46 du code du commerce avait commencé à courir à cette date et était déjà expiré lors de la signification par acte d'huissier. L'appel avait été formé hors délai.

- Dans un même dossier, jugé le 29 mars 2012, le H3C a déclaré irrecevables les deux appels formés par un plaignant, le premier, contre une décision ayant prononcé la sanction de l'avertissement à l'encontre d'un commissaire aux comptes pour divers manquements aux règles professionnelles, le second, contre la décision prise par le magistrat chargé du ministère public de classer sans suite la plainte déposée à l'encontre du même commissaire aux comptes pour des faits distincts. Le H3C a retenu d'une part, que l'auteur de la plainte ne fait pas partie des personnes pouvant former appel contre une décision de la chambre régionale de discipline et, d'autre part, que le classement sans suite de la plainte par le magistrat chargé du ministère public n'est susceptible d'aucun recours contentieux.

B. Faits contraires à l'honneur et à la probité

- Dans une décision du 8 novembre 2012, le H3C a retenu que la prise de copies de fichiers informatiques appartenant au cabinet que le commissaire aux comptes poursuivi était sur le point de

quitter et qui avait été sanctionnée pénalement, constituait des faits contraires à l'honneur et la probité et, partant, une faute disciplinaire. Il a toutefois tenu compte dans l'appréciation de la sanction, des circonstances particulières de l'espèce et prononcé à l'encontre de l'intéressé une interdiction temporaire d'exercer pour une durée de deux ans assortie du sursis.

- Dans une autre décision du 8 novembre 2012, le H3C a confirmé la décision de radiation prononcée par la chambre régionale de discipline d'un commissaire aux comptes qui avait commis des faits délictueux ayant consisté à contrefaire des documents comptables, faits portant gravement atteinte à l'image de la profession, et alors que l'intéressé avait déjà fait, au préalable, l'objet d'une interdiction temporaire d'exercer.

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

A. Compétence du H3C

Saisi de l'appel d'une société d'expertise comptable dont l'un des membres avait été désigné en qualité de commissaire aux apports auprès d'une société en cours de formation qui contestait le montant des honoraires, le H3C s'est, le 19 janvier 2012, déclaré incompétent pour connaître de la demande de fixation d'honoraires, au motif que la procédure particulière instaurée par les articles R. 823-18 à R. 823-20 du code de commerce est dérogoratoire au droit commun, en ce qu'elle ne tend qu'à la fixation des honoraires dus au commissaire aux comptes et ne saurait être étendue au-delà de l'objet qui lui est assigné. Il a relevé que cette incompétence est d'ordre public et peut être soulevée d'office en tout état de cause.

B. Forclusion

- Dans une décision du 14 juin 2012, le H3C a, tout d'abord, écarté la forclusion de l'action soulevée par le ministère public, en constatant qu'aucune pièce du dossier ne permettait de déterminer la date à laquelle était intervenue la saisine de la chambre régionale de discipline. Après avoir

annulé la décision de la chambre régionale de discipline, au motif que la composition de la chambre ne respectait pas l'exigence de quorum de l'article R. 822-35 du code de commerce, il a constaté que la saisine de la chambre était régulière, évoquée et statuée au fond.

- Le H3C a été saisi de l'appel interjeté par une société de la décision par laquelle une chambre régionale de discipline, saisie par le commissaire aux comptes de cette société, avait fixé le montant des honoraires de ce dernier. L'appelante a soulevé la forclusion de l'action, en faisant valoir que la chambre régionale de discipline avait été saisie plus d'un mois et quinze jours après la lettre informant le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes du litige. Le H3C a constaté que le délai de l'article R. 823-18 du code de commerce était expiré lors de l'envoi par le commissaire aux comptes de la lettre par laquelle il a saisi la chambre régionale de discipline du litige et, en conséquence, a déclaré l'action forclose.

C. Question prioritaire de constitutionnalité

Dans un dossier opposant le commissaire aux comptes à la société dont il certifiait les comptes, sur le montant des honoraires dus, une question prioritaire de constitutionnalité a été soulevée par la société, concernant la disposition visée à l'alinéa 3 de l'article R. 823-18 du code de commerce, qui édicte un délai de forclusion de l'action, de un mois et quinze jours, à partir de la saisine du président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes aux fins de conciliation. Selon elle, cette disposition qui n'a pas fait l'objet d'une décision du Conseil constitutionnel la déclarant conforme à la constitution, prive le justiciable d'un degré de juridiction, le délai édicté par le texte étant, en l'espèce, expiré avant même que n'ait été tenue la réunion de conciliation, et alors que seule la notification d'une décision peut faire courir des délais de recours. Le H3C a, tout d'abord, examiné s'il devait être considéré comme une juridiction, au regard des dispositions de l'article 23-1 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 modifiée par la loi organique du 10 décembre 2009. Pour retenir qu'il avait cette qualité, il a relevé qu'autorité publique indépendante, instituée par la loi, il avait, notamment, pour mission

d'assurer, comme instance d'appel des décisions prises par les chambres régionales mentionnées à l'article L. 822-6, la discipline des commissaires aux comptes ; que les membres de son collège sont nommés par décret pour six ans et que, parmi eux se trouvent deux magistrats de l'ordre judiciaire et un magistrat de la Cour des comptes ; que le H3C prend ses décisions en toute indépendance, les services du secrétariat général ne participant en rien à la préparation et au traitement des dossiers relevant de sa mission de jugement, dans laquelle il est assisté d'un rapporteur et d'un secrétaire nommés par le Garde des sceaux et que le ministère public est représenté devant lui par un avocat général près la Cour de cassation ; que les dispositions relatives aux procédures disciplinaires figurent dans une sous-section de la partie réglementaire du code de commerce intitulée « des juridictions et procédures disciplinaires » et sont susceptibles d'un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État ; que, lorsqu'il statue en matière de contestation d'honoraires, il se prononce dans le cadre d'un litige entre particuliers, pour fixer le montant d'une créance, sous le contrôle de la Cour de cassation ; qu'enfin, il statue à l'issue d'une procédure publique et contradictoire, au cours de laquelle les parties peuvent se faire assister ou représenter par un avocat.

Il a toutefois déclaré irrecevable la question prioritaire de constitutionnalité, qui visait une disposition réglementaire et non un texte de loi.

Statuant sur l'action en fixation du montant des honoraires, il a constaté la forclusion de cette action, faute pour les parties d'avoir saisi la chambre régionale de discipline de leur litige dans le délai impart par l'article R. 823-18 du code de commerce.

4.2.3. Les décisions rendues en matière d'inscription

A. Inscription modificative

Saisie d'une demande d'inscription modificative par une société de commissaires aux comptes, la chambre régionale d'inscription avait rejeté cette demande aux motifs qu'elle n'avait pas en sa possession tous les documents nécessaires pour faire droit à la demande. Le H3C a infirmé cette décision, après avoir constaté que les pièces produites

permettaient de constater que la société justifiait remplir les conditions requises pour son inscription modificative.

B. Transfert d'inscription

Le H3C a ordonné le transfert de l'inscription d'un commissaire aux comptes qui se l'était vu refuser par la commission régionale au motif qu'il ne justifiait pas d'une adresse professionnelle, alors qu'il a justifié de la location, depuis 2009, d'un studio dans lequel il exerce effectivement son activité de commissaire aux comptes.

C. Cessation d'activité

Le 8 novembre 2012, le H3C a confirmé la décision de la commission régionale d'inscription qui avait ordonné la radiation de la liste d'un commissaire aux comptes à compter de la date à laquelle elle avait été saisie de la demande de ce dernier, et non, comme il le demandait, à compter du 1er janvier de l'année en cours.

4.2.4. Arrêt du Conseil d'État en matière disciplinaire

Par arrêt du 16 mai 2012, le Conseil d'État a annulé une décision du H3C, rendue en matière disciplinaire, et renvoyé l'affaire devant le H3C. En effet, le 25 juin 2009, le H3C avait confirmé la décision d'une chambre régionale de discipline ayant déclaré irrecevable le recours en révision d'une sanction disciplinaire déposé par le commissaire aux comptes sanctionné, au motif qu'aucun texte en prévoyait l'exercice de cette voie de recours. Le Conseil d'État, consacrant, par cette décision, un revirement de jurisprudence, a estimé que, pour les juridictions administratives distinctes du Conseil d'État, non régies par l'article R. 834-1 du code de justice administrative qui organise le recours en révision et pour lesquelles aucun texte n'a prévu l'existence d'une telle voie de recours (catégorie à laquelle appartient le H3C), un tel recours peut, néanmoins, être exercé en vertu d'une règle générale de procédure, dans les hypothèses qui ouvrent droit au recours prévu par l'article susvisé. Il a, en conséquence, censuré la décision du H3C, pour n'avoir pas examiné si le requérant se trouvait dans un des cas d'ouverture du recours.



5. COOPÉRER EN EUROPE ET À L'INTERNATIONAL

À la suite de la publication des projets européens de réforme de l'audit, le H3C a lancé en février 2012 une consultation de place auprès des parties prenantes françaises. Il a publié le 3 juillet 2012 un rapport qui synthétise, d'une part, les travaux menés par le groupe de travail constitué par le H3C et, d'autre part, ses conclusions à l'issue de la consultation. Le rapport contient des recommandations sur les principales mesures envisagées.

Outre sa participation active à l'EGAOB¹⁴ et à l'EAIG¹⁵, le H3C a co-signé plusieurs lettres communes avec ses homologues en 2012, et début 2013, en réponse aux consultations organisées par l'IAASB¹⁶ et l'IESB¹⁷ concernant les normes d'audit internationales et le code international d'éthique.

Par ailleurs, le H3C a conclu des protocoles de coopération avec ses homologues suisse et américain, ayant pour objet l'échange d'informations et la mise en œuvre de contrôles conjoints en France et aux États-Unis pour ce qui concerne l'accord avec son homologue américain.

Le H3C a continué à contribuer aux groupes de travail de l'IFIAR. Il a participé en 2012 à la première étude internationale sur les résultats des contrôles menés par les membres de l'IFIAR dans différents pays du monde. L'étude met en exergue l'intensité des opérations de contrôle réalisées et les faiblesses relevées par les régulateurs nationaux.

¹⁴ *European Group of Auditors' Oversight Bodies*

¹⁵ *European Audit Inspections Group*

¹⁶ *International Audit and Assurance Standards Board*

¹⁷ *International Ethics Standards Board for Accountants*

5. COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL

5.1. LES RELATIONS BILATÉRALES

5.1.1. Le cadre juridique de la coopération

La coopération entre les autorités de supervision européennes et celles des pays tiers est prévue par l'article 47 de la directive 2006/43/CE relative aux contrôles des comptes annuels et des comptes consolidés. Cette dernière prévoit en outre, sous certaines conditions, la possibilité pour un État membre d'autoriser la communication aux autorités compétentes d'un pays tiers de documents d'audit ou d'autres documents détenus par les contrôleurs légaux des comptes. Au titre de ces conditions figure la nécessité de conclure un accord entre l'autorité compétente d'un État membre et l'autorité compétente d'un État tiers. Courant décembre 2012, le H3C a approuvé les termes de deux accords finalisés en janvier 2013.

5.1.2. L'accord de coopération avec la Suisse - 18 janvier 2013

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

La conclusion de ce protocole intervient à la suite de la décision du 19 janvier 2011 de la Commission Européenne qui reconnaît l'équivalence du système de surveillance de la Suisse.

Le protocole se fonde sur la reconnaissance mutuelle des systèmes de surveillance mis en place par chaque autorité auprès des contrôleurs légaux relevant de sa compétence.

Il a pour objectif d'améliorer la qualité de l'audit, d'aider à développer la confiance dans les rapports d'audit et de renforcer la confiance des investisseurs dans les marchés financiers respectifs, notamment dans le cadre du contrôle des comptes d'entités ayant des activités transfrontalières.

Il permet l'échange d'informations entre autorités dans le respect des conditions fixées par l'accord.

Par ailleurs, les parties se sont également assignées comme objectif d'alléger les formalités d'inscription des contrôleurs légaux relevant de l'autorité de surveillance étrangère.

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

(annexe 9 : accord de coopération ASR / H3C)

5.1.3. L'accord de coopération avec le PCAOB - 31 janvier 2013

Le 31 janvier 2013, le H3C a signé un protocole d'accord avec son homologue américain, le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). La conclusion de ce protocole intervient à la suite de la décision d'adéquation du 1^{er} septembre 2010 de la Commission européenne, qui constate que les États-Unis satisfont aux exigences européennes sur l'accès réciproque aux documents d'audit. Elle autorise les autorités européennes de supervision de l'audit à conclure des accords avec l'autorité américaine, et permet ainsi de coopérer pour une surveillance accrue des réseaux d'audit mondiaux. Le protocole s'inscrit dans l'objectif d'améliorer la qualité de l'audit, d'aider à développer la confiance dans les rapports d'audit et de renforcer la confiance des investisseurs dans les marchés financiers notamment dans le cadre du contrôle des comptes d'entités ayant des activités sur les marchés financiers américains et français.

L'accord entre le H3C et le PCAOB permet des échanges d'informations entre les deux autorités dans des conditions strictement encadrées par le protocole. Par ailleurs, en vue d'atteindre un objectif de reconnaissance mutuelle des systèmes de supervision des deux parties, il prévoit des contrôles conjoints en France et aux États-Unis, pour les cabinets d'audit soumis à la surveillance des deux autorités, dans des conditions également définies par le protocole.

Le protocole s'accompagne d'un accord spécifique qui garantit le respect de la réglementation

nationale relative à la protection des données personnelles. Cet accord a fait l'objet d'une autorisation préalable de la Commission nationale informatique et libertés.

La conclusion de cet accord permet aux cabinets qui le souhaitent de s'inscrire auprès du PCAOB, toute nouvelle inscription ayant été suspendue en l'absence d'accord de coopération.

(annexe 10 : accord de coopération PCAOB/H3C)

5.1.4. Les autres relations bilatérales

• Accord entre le Canadian Public Accountability Board (CPAB) et le H3C

Le H3C et le Canadian Public Accountability Board (CPAB) sont en négociation pour conclure un accord relatif à la coopération et l'échange d'informations en relation avec la surveillance des contrôleurs légaux. Cet accord facilitera l'échange d'informations entre autorités et ne prévoira pas d'inspections conjointes. Il facilitera l'inscription de cabinets d'audit français auprès du CPAB, ces derniers s'étant vu refuser l'inscription à défaut d'accord entre les deux autorités.

• Accord entre le Japon et le H3C

Le Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB), régulateur japonais, souhaite entrer en négociation avec le H3C en vue de conclure un accord de coopération concernant l'échange d'informations. Cet accord se présenterait sous la forme d'un échange de lettres entre les deux régulateurs et comporterait un engagement relatif à la protection des données personnelles.



5.2. LA COORDINATION EUROPÉENNE

5.2.1. Les travaux de l'EGAOB

Le groupe d'experts constitué auprès de la Commission européenne, l'EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies) a réuni à quatre reprises les représentants des autorités de surveillance des États membres au cours de l'année 2012. Les représentants du H3C ont participé aux échanges, consacrés aux sujets d'actualité de la coopération européenne :

- les projets de réforme de l'audit ;

- l'évaluation des systèmes des pays tiers ;

- les accords de travail avec les autorités de pays tiers ;

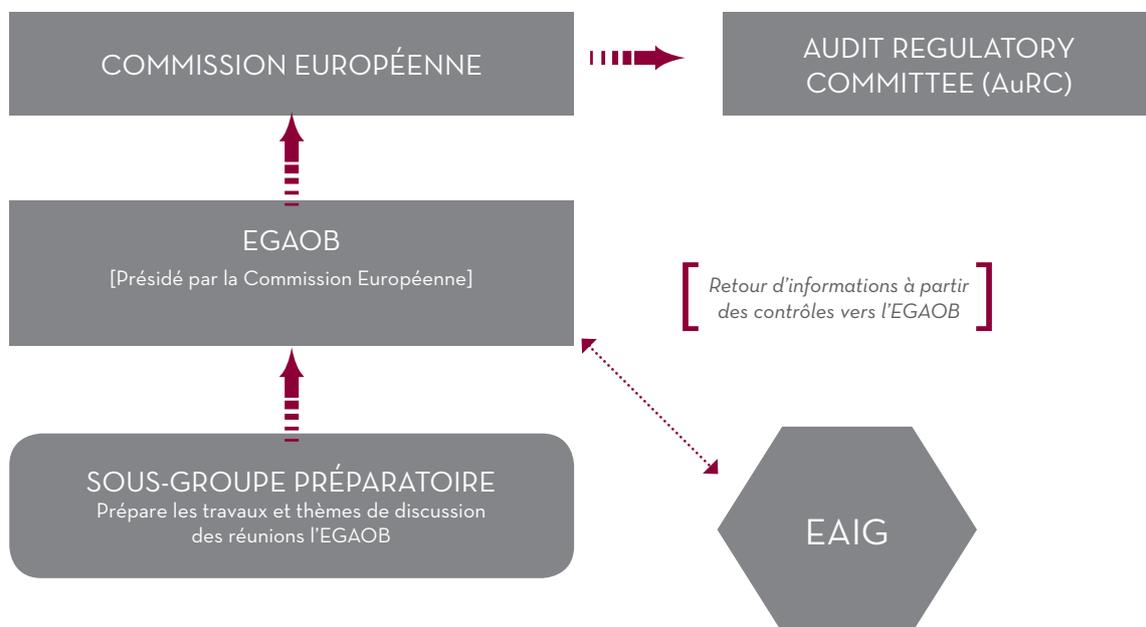
- et la protection des données personnelles lors de la conclusion de ces accords.

Le groupe est chargé d'apporter un soutien technique à la Commission européenne sur les questions liées au contrôle légal des comptes.

20
12

L'EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies)

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



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

Les représentants des régulateurs européens en charge des contrôles de qualité de la profession d'auditeur ont mis en place en 2011, l'European Audit Inspection Group, en vue d'échanger sur les résultats et les expériences en matière de contrôle qualité. Au cours de l'année 2012, le groupe s'est réuni à trois reprises en formation plénière, en mars, juin et en novembre, respectivement à Luxembourg, Prague et Zurich.

Ses membres ont organisé une mise en commun des principaux résultats des contrôles effectués au sein des pays européens. Les constats issus de ces contrôles ont porté sur l'audit de comptes consolidés, l'audit des informations relatives aux parties liées, le traitement des évaluations et des estimations comptables, les travaux relatifs à la continuité d'exploitation et l'indépendance des cabinets. Les faiblesses identifiées de façon récurrente par les contrôleurs sont analysées, afin de déterminer quelles actions correctrices seraient les plus adaptées. Les membres de l'EAIG échangent avec les

responsables européens des réseaux d'audit afin de connaître les mesures mises en place au niveau de chacun d'entre eux et de leur faire part des sujets de préoccupation qui émergent de façon récurrente lors des contrôles des cabinets.

Un dialogue bilatéral avec les plus grands réseaux est, en outre, organisé dans le cadre de «collèges» dédiés qui regroupent les régulateurs des pays européens dans lesquels ces réseaux exercent. Ces collèges partagent leurs expériences des contrôles au sein des entités locales d'un même réseau et assurent une meilleure coordination lors des contrôles.

Les résultats de contrôles effectués alimentent, par ailleurs, le dialogue instauré avec les normalisateurs internationaux, en vue d'examiner les liens entre les faiblesses relevées et les dispositifs prévus par les standards internationaux et les évolutions souhaitables qui en découlent.

**20
12**



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

À partir des constats issus des contrôles effectués par les membres de l'EAIG au sein des cabinets d'audit dans les différents pays européens, ces membres ont présenté leurs commentaires à l'organisme qui élabore les normes d'audit internationales, l'IAASB (International Audit and Assurance Standards Board), ainsi qu'à celui qui élabore le code international d'éthique, l'IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants). Par ailleurs, le H3C a co-signé plusieurs lettres communes avec ses homologues dans ce cadre en 2012 et début 2013.

• **Utilisation des travaux de l'audit interne (ISA 610) et définition de l'équipe d'audit**

Une position émise le 1^{er} juin 2012, co-signée par le H3C, a été adressée aux deux normalisateurs IAASB et IESBA, à la suite de la publication, par ces organismes, d'un projet de norme révisée relative à l'utilisation par l'auditeur des travaux réalisés par l'équipe d'audit interne de l'entreprise contrôlée (ISA 610), et proposant une nouvelle définition de l'équipe d'audit.

Les commentaires des régulateurs soulignent que dans nombre de pays les collaborateurs qui réalisent pour le compte du commissaire aux comptes des diligences de contrôle légal doivent être indépendants de l'entité auditée. Les risques s'attachant à une assistance directe fournie au commissaire aux comptes par des employés de l'entreprise et qui ont conduit plusieurs pays à proscrire cette pratique, sont également décrits. (Annexe 11 : lettre commune des régulateurs européens, 1^{er} juin 2012).

• **Évaluation des normes d'audit internationales clarifiées**

Le H3C a présenté avec plusieurs homologues européens, au sein d'une lettre commune datée du 17 octobre 2012, différents constats communément relevés au cours de contrôles sur les normes suivantes :

- l'utilisation des travaux d'un expert ;
- les procédures de contrôle qualité interne des cabinets d'audit ;

- l'audit des comptes consolidés d'un groupe ;
- le contrôle des estimations comptables et des justes valeurs.

Les autorités co-signataires de la lettre préconisent que l'IAASB prenne en compte leurs observations au cours de la revue qu'il mènera en vue de tirer les enseignements de la mise en place des normes ISA clarifiées datées de 2009 (projet Clarity ISA implementation).

(Annexe 12 : lettre commune des régulateurs européens, 17 octobre 2012).

• **Consultation relative à l'évolution du rapport d'audit**

Différents projets consacrés à l'évolution du rapport d'audit ont été engagés par les normalisateurs depuis le début de la crise financière. L'IAASB a publié en 2012 des propositions en vue de modifier la norme internationale qui définit un contenu pour le rapport d'audit (ISA 700 et suivantes). Les membres de l'EAIG ont adressé une lettre commune qui récapitule leurs préconisations relatives aux commentaires de l'auditeur susceptibles d'être mentionnés, aux dispositions souhaitables en matière de continuité d'exploitation, à la structure du rapport et à la clarté de la terminologie employée. (Annexe 13 : lettre commune des régulateurs européens, le 23 octobre 2012).

• **Standard relatif aux actes illégaux suspectés**

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

(Annexe 14 : lettre commune des régulateurs européens, le 23 janvier 2013).

• Diligences au titre des informations qui accompagnent les états financiers audités

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

(Annexe 15 : lettre commune des régulateurs européens, 14 mars 2013).

5.3. LA COOPÉRATION INTERNATIONALE : LES TRAVAUX DE L'IFIAR

5.3.1. La coopération internationale au sein de l'IFIAR

L'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) regroupe quarante-six membres. Le H3C participe aux missions que s'est fixé cette organisation internationale qui consacre son activité aux échanges entre régulateurs sur l'environnement des marchés de l'audit, à la régulation et à la supervision de la profession d'auditeur. Elle contribue ainsi au développement de la coopération et à l'harmonisation de la régulation et constitue une plateforme de dialogue avec les autres acteurs internationaux concernés par la qualité du contrôle des comptes.

Deux réunions plénières des membres ont eu lieu en 2012, en Corée du Sud et au Royaume-Uni. Ces réunions ont permis des échanges de vues sur les sujets d'actualité de la régulation de l'audit et sur les constats effectués au cours des contrôles des auditeurs. L'IFIAR a, par ailleurs, invité des investisseurs issus de différentes régions du globe (Amérique, Asie, Europe) à présenter leurs perceptions, leurs attentes et leurs besoins en matière de contrôle des comptes.

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

Le H3C a contribué en 2012 à la première étude internationale sur les résultats des contrôles menés par les membres de l'IFIAR dans différents pays du monde. L'étude met en exergue l'intensité des opérations de contrôle réalisées et les constats communs relevés dans le cadre du contrôle des comptes de sociétés cotées. Elle répond également à une demande d'informations du Financial Stability Board (FSB) relative à l'audit des principales institutions financières.

Les membres de l'IFIAR ont alimenté l'étude à partir des faiblesses qu'ils ont identifiées au sein des cabinets d'audit sur plusieurs thèmes. Les membres ont remonté les faiblesses significatives qui ont fait apparaître que les auditeurs n'avaient pas réalisé de travaux suffisants par rapport aux diligences requises.

L'étude vise essentiellement les contrôles réalisés au sein des cabinets membres des six plus grands réseaux d'audit au plan international.

L'étude identifie des constats communs dans de nombreux domaines. Elle fait notamment apparaître des faiblesses dans les audits de sociétés cotées sur :

- l'évaluation de la juste valeur,
- les diligences portant sur le contrôle interne,
- les travaux de revue interne de qualité.

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

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

L'étude porte également sur quatre thèmes qui, depuis 2010, font l'objet de discussions entre l'IFIAR et les représentants des six plus grands réseaux d'audit internationaux :

- l'esprit critique de l'auditeur,
- l'audit des comptes consolidés de groupe,
- la reconnaissance du chiffre d'affaires,
- la revue indépendante de qualité.

L'étude a été mise en ligne sur le site du H3C (www.h3c.org).

5.3.3. Les discussions sur les standards internationaux

Le H3C contribue aux échanges entre membres du groupe de travail « normes » relatifs aux standards internationaux d'audit et d'éthique.

Le groupe a abordé les sujets suivants :

- les projets d'évolution du rapport d'audit,
- la révision de la norme ISA 610 relative à l'utilisation des travaux de l'audit interne,
- les projets de suivi de la mise en place des normes ISA,
- le référentiel de qualité de l'audit.

Les évolutions envisagées au sein du code éthique de l'IESBA ont également été discutées. Le groupe a organisé des rencontres avec les présidents des conseils de normalisation IAASB et IESBA, qui se sont tenues dans le cadre des deux réunions plénières de l'IFIAR.

5.3.4. Les bonnes pratiques en matière de coopération

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

Le groupe, à partir de sa connaissance des différents systèmes et de leurs contraintes juridiques, les analyse en vue d'identifier les bonnes pratiques sur ces sujets. Un atelier pratique organisé en octobre 2012 à Londres a permis d'approfondir les questions qui se posent lors de la conclusion d'accords d'échanges entre régulateurs.

5.3.5. Les échanges avec les réseaux

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

Le groupe de travail dédié de l'IFIAR se réunit trois à quatre fois par an. En 2012, le groupe

GPPC a souhaité entendre les responsables mondiaux des réseaux sur les progrès effectués et les actions mises en place en vue de remédier à des déficiences identifiées lors des contrôles menés par les autorités publiques en ce qui concerne :

- l'esprit critique,
- l'audit des comptes consolidés,
- la revue indépendante,
- la reconnaissance des revenus.

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

Le groupe souhaite également examiner plus en détail les systèmes de mesure des déficiences constatées, de façon à pouvoir évaluer les progrès dans le temps.

5.3.6. Les relations avec les investisseurs

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

5.3.7. Les ateliers sur les contrôles

Chaque année, l'IFIAR consacre aux contrôles de qualité un atelier de travail. Des responsables d'équipes et des contrôleurs issus de la plupart des membres de l'IFIAR y participent et échangent sur les sujets d'actualité comme les conditions de marché ou les aspects opérationnels d'organisation et de techniques de contrôles. Lors de la session de mars 2012, treize ateliers portant sur des thèmes différents ont été animés au cours des trois jours de réunion à Abu Dhabi. Les échanges et travaux réalisés, dans le cadre du forum, donnent la possibilité aux régulateurs d'audit de confronter leurs expériences et de partager des réflexions et des analyses qui leur sont utiles dans le cadre de leurs compétences nationales.

Les coordinations européennes et internationales

favorisent l'établissement de liens bilatéraux avec les homologues. Les relations bilatérales sont facilitées par les nombreux échanges et la participation des régulateurs de l'audit dans le cadre de ces coordinations.

**20
12**

L'IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators)

L'IFIAR a, depuis 2006, pour objectifs de :

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

Les travaux sont conduits par cinq groupes :

- le dialogue avec le GPPC : GPPC Working Group (GPPC WG) ;
- la coopération internationale : International Cooperation Working Group (ICWG) ;
- les ateliers techniques sur les contrôles : Inspection Workshop Working Group (IWWG) ;
- le dialogue avec les investisseurs : Investors Working Group (IWG) ;
- la coordination des standards : Standards Coordination Working Group (SCWG).

5.4. LA RÉFORME DE L'AUDIT

5.4.1. Les étapes du projet de réforme

Depuis 2010, le H3C s'est mobilisé sur le sujet de la réforme de l'audit. En vue d'apporter son point de vue sur les premières réflexions présentées dans un «livre vert» consacré à l'audit, le H3C avait adressé ses observations par écrit à la Commission européenne en décembre 2010.

À la suite de ce «livre vert», en novembre 2011, la Commission européenne a publié deux projets législatifs, un projet de directive et un projet de règlement qui tendent, d'une part, à modifier la directive européenne qui organise, depuis 2006, le contrôle légal et sa supervision publique et, d'autre part, à réglementer de manière spécifique le contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

Le H3C a apporté aux autorités européennes chargées de l'examen du projet et aux autorités nationales une analyse détaillée et des recommandations sur les principales mesures envisagées fondées sur les travaux d'un groupe de consultation rassemblant les parties prenantes françaises.

Les propositions de réforme doivent être examinées par le Parlement et le Conseil européen avant toute adoption.

5.4.2. La consultation de place menée par le H3C

À la suite de la publication des projets de réglementation européenne, le H3C a lancé en février 2012 une consultation de place auprès des parties prenantes françaises. Il a réuni à ce titre un groupe de travail composé de représentants des commissaires aux comptes, des entreprises, des autorités de régulation et d'universitaires. Des représentants du ministère de la justice et du ministère de l'économie et des finances ont également été associés aux travaux. Ces derniers ont permis de recueillir les avis de toutes ces parties prenantes sur les propositions de la Commission européenne et d'identifier les incidences potentielles des mesures proposées sur l'exercice du contrôle légal des comptes.

5.4.3. Le rapport sur la réforme européenne de l'audit

Le H3C a publié le 3 juillet 2012 un rapport qui synthétise, d'une part, les travaux menés par le groupe de travail et, d'autre part, ses conclusions à l'issue de la consultation. Le rapport contient des recommandations sur les principales mesures envisagées.

Le rapport a été adressé aux personnes en charge du projet de réforme de l'audit au sein du Conseil européen, aux services de la Commission européenne et aux membres des commissions consultées par le Parlement européen.

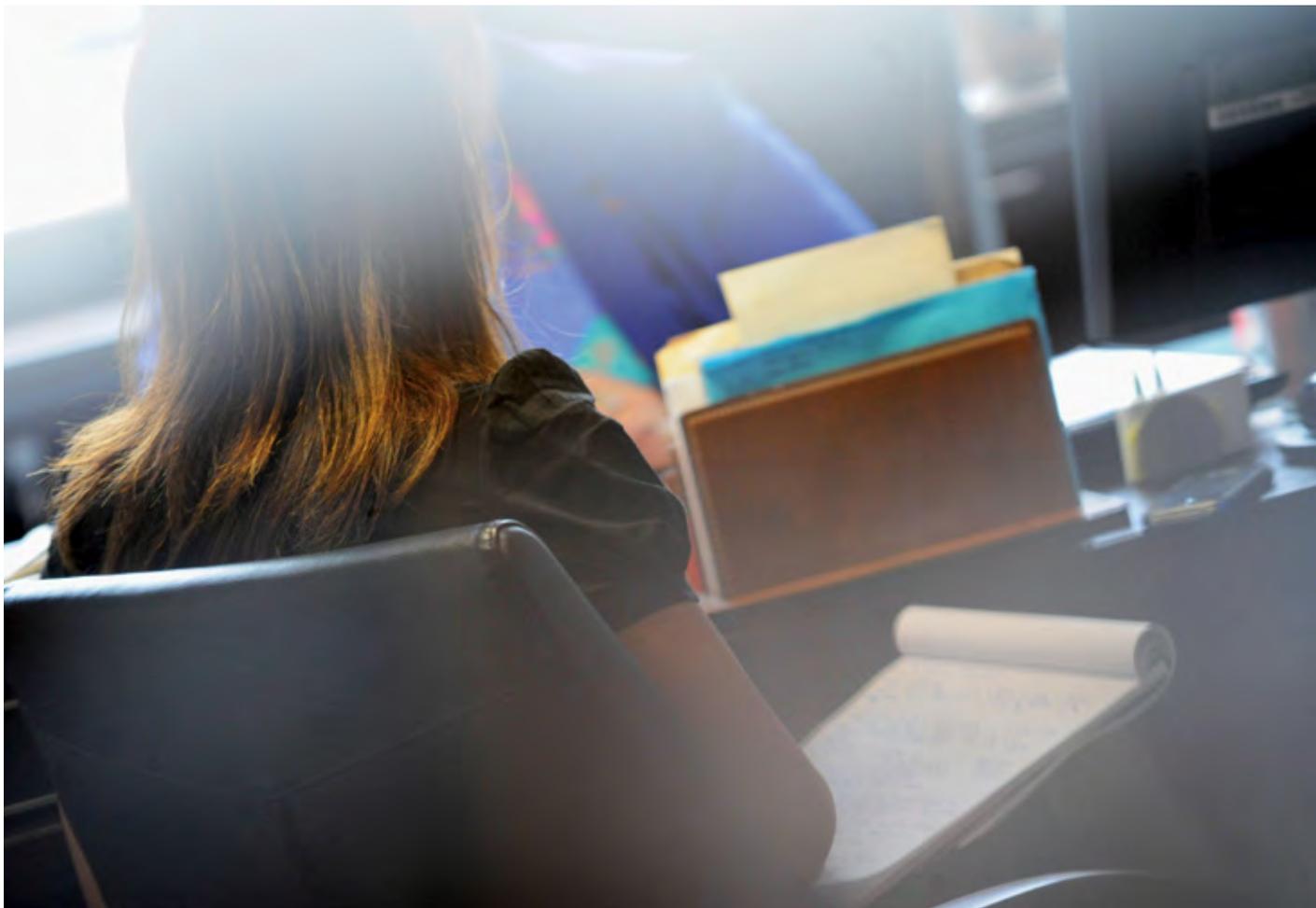
Les représentants du H3C ont par ailleurs exposé les propositions auprès d'organisations européennes ou internationales lors de réunions consacrées à la régulation de la profession. Le rapport complet a été mis en ligne sur le site du H3C en langue française et anglaise (www.h3c.org).

Le H3C restera vigilant quant aux évolutions des projets de réforme lors du processus législatif européen qui se poursuivra au cours de l'année 2013.

20
12

Les thèmes abordés dans le rapport du H3C sur la réforme de l'audit - Juillet 2012 (Annexe 16)

- 1 - Adoption de règles spéciales relatives au contrôle légal des entités d'intérêt public
- 2 - Rapports des contrôleurs légaux
- 3 - Communication des contrôleurs légaux avec les autorités de surveillance
- 4 - Règles pour le contrôle légal des PME, proportionnalité
- 5 - Normes d'audit
- 6 - Encadrement des services non audit
- 7 - Limitation de la part des honoraires reçus d'une entité
- 8 - Composition et rôle du comité d'audit
- 9 - Désignation des contrôleurs légaux
- 10 - Indépendance et scepticisme professionnel
- 11 - Cabinets d'audit purs/pluridisciplinaires
- 12 - Ouverture du capital des cabinets d'audit
- 13 - Transparence des cabinets d'audit
- 14 - Rotation des cabinets d'audit
- 15 - Co-commissariat aux comptes
- 16 - Limitation de la délégation par les autorités compétentes
- 17 - Transferts et échanges d'informations
- 18 - Coopération au sein de l'ESMA
- 19 - Certificats de qualité européen
- 20 - Suivi du marché et plans d'urgence
- 21 - Rapports d'inspection individuels
- 22 - Sanctions



H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

Haut conseil du commissariat aux comptes
10, rue Auber
75009 Paris
www.h3c.org

Conception/Réalisation : All Write
Impression : Edgar Imprimerie
Crédit photo : l'Oeil nu by Caroline M.

Conditions générales d'utilisation

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle, des pages publiées dans le présent ouvrage, faite sans l'autorisation de l'éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (3, rue Hautefeuille - 75006 Paris), est illicite et constitue une contrefaçon. Seules sont autorisées, d'une part, les reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, et, d'autre part, les analyses et courtes citations justifiées par le caractère scientifique ou d'information de l'œuvre dans laquelle elles sont incorporées (loi du 1^{er} juillet 1992 - art. L.122-4 et L.122-5 et code pénal art.425).



H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

10 rue Auber - 75009 Paris - www.h3c.org