

Rapport annuel 2010

Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes



HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

RAPPORT ANNUEL 2010

Le présent rapport retrace l'activité du Haut Conseil au cours de l'année 2010 et ses prolongements au cours des premiers mois de 2011.

Les sections 1 et 2 (chapitres 1, 2, 4 et 5) ont été arrêtées le 23 juin 2011 par le collège du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes.

Le chapitre 3 a été approuvé par le collège le 8 septembre 2011.

Sommaire

Le mot de la Présidente page 7

1 Présentation page 9

1| Le Haut Conseil, autorité publique indépendante page 11

1.1| Avant-propos page 11

1.2| Le cadre juridique et ses évolutions page 12

2| L'organisation du Haut Conseil page 13

2.1| Le collège du Haut Conseil page 13

2.2| Le secrétariat général page 16

2.3| Les commissions spécialisées et les groupes de travail page 18

2.4| Les moyens page 19

3| Les faits marquants de l'année 2010 page 21

2 L'exercice des missions page 25

1| Contribuer à la normalisation

Identifier et promouvoir les bonnes pratiques professionnelles page 27

1.1| Norme relative aux obligations des commissaires aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme page 27

1.2| Normes relatives à la certification des comptes page 28

1.3| Normes relatives aux autres interventions prévues par les textes légaux et réglementaires page 30

1.4| Normes relatives aux prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes page 30

1.5| Normes en cours d'examen page 32

1.6| Normes internationales page 32

2| Veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance page 33

2.1| Prestations réalisées antérieurement à l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes page 33

2.2| Pratique dite de la « sous-traitance » page 35

2.3| Recours à un réviseur indépendant externe à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat page 35

2.4| Répartition des travaux de certification entre le commissaire aux comptes et un prestataire externe mandaté par l'entité page 36

2.5| Poursuite ou cessation du mandat dans des situations particulières page 36

2.6| Identification d'une bonne pratique professionnelle sur la rotation des associés page 37

2.7| Tableau de synthèse des principaux sujets traités dans les avis rendus en 2010 et au début 2011 par le Haut Conseil page 39

2.8| Autres saisines et requêtes page 40

3 Contrôler.....	page 42
3.1 Programme de contrôle de l'année 2010.....	page 43
3.2 Résultats des contrôles 2010.....	page 43
3.3 Recommandations du Haut Conseil à la suite des constats tirés des contrôles 2010	page 53
3.4 Suivi des contrôles 2008 et 2009	page 55
4 Juger en appel.....	page 58
4.1 Données chiffrées.....	page 58
4.2 Analyse des décisions rendues.....	page 59
5 Coopérer et échanger en Europe et à l'international.....	page 63
5.1 Coopérer à l'échelon européen	page 63
5.2 Coopérer à l'échelon international	page 65

3

Annexes.....page 67

Sommaire des encadrés

1 Financement du Haut Conseil	page 19
2 Contrôleurs du Haut Conseil	page 20
3 Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (annexe 8-1 du livre VIII du code de commerce, partie réglementaire)	page 21
4 Thèmes abordés par le Livre vert de la Commission européenne	page 23
5 Norme publiée le 30 avril 2010 – Obligations en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et financement du terrorisme	page 27
6 Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce	page 28
7 Communication des faiblesses du contrôle interne	page 28
8 Relations et transactions avec les parties liées	page 29
9 Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés	page 29
10 Éléments sur lesquels le commissaire aux comptes peut intervenir en matière de contrôle interne (DDL)	page 31
11 Traitement des saisines par le Haut Conseil	page 33
12 Travaux menés par le Haut Conseil en vue de l'émission d'une bonne pratique professionnelle relative à l'auto révision	page 34
13 Recours à des collaborateurs « externes » à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes Avis du H3C du 24 juin 2010	page 35
14 Recours à un réviseur indépendant « externe » Avis du H3C du 7 avril 2011	page 36
15 Rotation des « associés » – Article L.822-14 du code de commerce	page 37
16 Sommaire de la bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L. 822-14 du code de commerce Identifiée par le H3C le 22 juillet 2010	page 37
17 Commissaires aux comptes et entités visés par la rotation	page 38
18 Définition des Entités d'Intérêt Public	page 42
19 Procédure juridictionnelle à l'encontre des commissaires aux comptes	page 58
20 Décisions d'adéquation de la Commission européenne : 2010/64/CE du 5 février 2010 et 2010/458/CE du 1 ^{er} septembre 2010	page 63
21 Décision 2011/30/CE de la Commission européenne du 19 janvier 2011	page 64
22 Organisation de l'IFIAR	page 65

Le mot de la Présidente



Depuis la création du Haut Conseil, j'ai œuvré avec l'appui du collège et du secrétariat général, et en lien avec la Chancellerie, à la constitution et au développement d'une autorité indépendante, qui puisse contribuer à la qualité et la crédibilité du commissariat aux comptes, maillon fondamental de la sécurité financière, dont l'importance apparaît tout particulièrement dans une période exigeante comme celle que nous vivons actuellement. Animé par cet objectif, le Haut Conseil travaille ainsi à entretenir la confiance dans le commissariat aux comptes et à bâtir une régulation coordonnée en France et à l'échelon international.

La fin de l'année 2010 a été marquée par la publication du Livre Vert de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit. Les débats ouverts par cette consultation et auxquels participe le Haut Conseil, reflètent l'importance que doit revêtir la régulation de l'audit au sein du système économique et financier.

Au niveau national, le Haut Conseil s'est engagé activement dans l'établissement d'accords avec les autres autorités de régulation financière. C'est ainsi qu'il a conclu avec l'Autorité des Marchés Financiers et avec l'Autorité de Contrôle Prudentiel des accords en matière d'assistance et d'échanges d'informations.

Tant au niveau européen qu'à l'échelle internationale, les régulateurs, au nombre desquels le Haut Conseil, se sont attachés à renforcer la coopération entre autorités et à tisser des liens avec les grands réseaux d'audit, les représentants des investisseurs ou les autres organismes mondiaux de régulation financière.

Outre les grands dossiers normatifs, déontologiques, et juridictionnels traités en 2010, le Haut Conseil a poursuivi sa dynamique de contrôle des cabinets. En effet, le perfectionnement de l'exercice du commissariat aux comptes est essentiel pour garantir la confiance dans la profession. Nous avons donc inscrit cette surveillance, gage de qualité de la mission de commissaire aux comptes, dans le cadre du contrôle périodique des cabinets assorti d'un suivi individuel des cabinets contrôlés, afin de nous assurer de la prise en compte effective des recommandations émises auprès de chacun des professionnels contrôlés.

Toutes ces avancées sont le fruit d'un travail collectif. Je tiens à saluer le travail accompli par les membres du collège et des services permanents, qui apportent leur compétence, leur expérience et leur précieuse collaboration à la réalisation des missions du Haut Conseil.

Je m'emploierai en 2011, à conforter le capital de confiance acquis par le Haut Conseil au cours de sept années consacrées au service de la sécurité financière. Le dialogue avec nos différentes parties prenantes contribue à améliorer notre efficience au service de l'intérêt général. C'est ainsi, que le Haut Conseil continuera à mettre en œuvre ses missions et ses prérogatives et à animer le dialogue avec la profession et l'ensemble des acteurs du monde économique, conditions d'une régulation coordonnée au service de l'intérêt général.

Christine Thin



Présentation

- 1 | Le Haut Conseil, autorité publique indépendante page 11
- 2 | L'organisation du Haut Conseil page 13
- 3 | Les faits marquants de l'année 2010 page 21

Présentation

1 | Le Haut Conseil, autorité publique indépendante

1.1 | Avant-propos

Contribuer à la sécurisation des comptes : une mission d'intérêt général

La loi de sécurité financière adoptée le 1^{er} août 2003 a renforcé le contrôle légal des comptes et la sécurisation des marchés. Compte tenu du rôle du commissaire aux comptes en matière d'informations comptables et financières fournies par les entreprises aux acteurs économiques, le Haut Conseil met en œuvre ses missions et ses prérogatives en se donnant pour objectif de contribuer à la sécurisation des comptes.

Le législateur a décrit les missions du Haut Conseil dans le domaine des normes, de la déontologie, des contrôles et de son activité juridictionnelle.

Contribuer à la normalisation Identifier et promouvoir les bonnes pratiques professionnelles

Le Haut Conseil émet des avis sur les normes d'exercice professionnel proposées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Il promeut également des bonnes pratiques qui complètent le jeu des règles professionnelles applicables aux commissaires aux comptes.

Avant d'émettre ses avis, le Haut Conseil prend en considération les intérêts des parties prenantes, dont les commissaires aux comptes, les entreprises, les actionnaires, les créanciers et les régulateurs. Il tient compte également des standards internationaux d'audit et des objectifs de convergence en la matière.

Veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance

Outre les avis qu'il rend sur le code de déontologie de la profession et ses modifications, le Haut Conseil examine des situations pratiques qui lui sont soumises par les commissaires aux comptes, les entreprises, les autorités publiques. Il peut également s'autosaisir.

Il contribue, en rendant ses avis, au respect par les commissaires aux comptes des dispositions applicables en matière de déontologie, dans des situations concrètes.

Contrôler

Les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques organisés et réalisés selon le cadre, les orientations et les modalités définis par le Haut Conseil. Le contrôle permet de s'assurer du bon exercice de la mission légale par les commissaires aux comptes et d'adresser des recommandations destinées à remédier aux faiblesses rencontrées. En cas de manquement avéré, les contrôles peuvent conduire à des saisines des autorités de poursuite.

Juger en appel

L'efficience des systèmes disciplinaires est l'un des objectifs affichés par la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. Cette dernière exige en effet 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.

À ce titre, la loi a investi le Haut Conseil de compétences de jugement en le constituant comme instance d'appel des décisions rendues par les chambres régionales en matière de discipline, d'honoraires et d'inscription.

Coopérer et échanger en Europe et à l'international

Les échanges entre organes de supervision de l'audit aux échelons européens et internationaux apportent une efficacité accrue dans la surveillance des auditeurs légaux.

Le Haut Conseil a pour mission d'établir des relations avec les autorités d'autres États exerçant des compétences analogues afin de mettre en place une supervision efficiente des auditeurs. C'est l'objectif que poursuit le Haut Conseil au sein des instances de coordination et d'échanges d'expériences comme l'*European Group of Auditors' Oversight Bodies* (EGAOB) au plan européen et l'*International Forum of Independent Audit Regulators* (IFIAR) au plan international.

1.2 | Le cadre juridique et ses évolutions

Le cadre européen

Le cadre juridique européen du contrôle légal des comptes est fixé par la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. Cette directive vise à une harmonisation des exigences en matière de contrôle légal des comptes.

Elle oblige chaque État membre à organiser son système de contrôle légal des comptes selon des règles communes minimales.

Le cadre national

Le Haut Conseil, créé par la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 a vu ses prérogatives renforcées, dans le domaine des contrôles périodiques par l'ordonnance 2008-1278 du 8 décembre 2008. Cette ordonnance a complété la transposition de la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 relative au contrôle légal des comptes en facilitant la coopération internationale du Haut Conseil avec ses homologues étrangers.

Elle apporte des précisions sur le cadre d'exercice du commissariat aux comptes et sur le fonctionnement du Haut Conseil.

Le Haut Conseil met en œuvre ses missions en se coordonnant avec les autres autorités de surveillance nationales et en s'appuyant sur le concours des instances professionnelles.

La coordination avec les autres régulateurs et autorités

Le Haut Conseil et l'Autorité des marchés financiers (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 d'échange d'informations entre les deux autorités dans le cadre de leurs missions respectives.

Par ailleurs, l'ordonnance n° 2010-76 du 21 janvier 2010 portant fusion des autorités prudentielles a modifié la loi en précisant que l'AMF, le Haut Conseil et l'Autorité de contrôle prudentiel (ACP) peuvent échanger tous renseignements utiles à l'exercice de leurs missions respectives, confortant le dispositif prévu par l'accord précité en tout point. Un accord conclu le 6 avril 2011 entre le Haut Conseil et l'ACP précise, dans ce cadre, les modalités pratiques des échanges d'informations entre ces deux autorités.

Enfin, dans le cadre de la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, le Haut Conseil a engagé, en collaboration avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et avec Tracfin (cellule française de lutte anti-blanchiment), des actions auprès des commissaires aux comptes et des contrôleurs qualité : réunions d'information avec les présidents des compagnies régionales, actions de formations auprès des contrôleurs du Haut Conseil et des contrôleurs délégués et régionaux de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

2 | L'organisation du Haut Conseil

Le Haut Conseil dispose d'une organisation qui relève de la loi et des textes réglementaires. Celle-ci repose sur la diversité des compétences et des cultures professionnelles, sur l'indépendance du collège et sur l'appui technique des services internes. Les ressources allouées au Haut Conseil par le dispositif légal lui permettent d'exercer ses missions.

2.1 | Le collège du Haut Conseil

Le collège du Haut Conseil est présidé par un conseiller à la Cour de cassation.

Il comprend douze membres :

- 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 (1, 2 et 3) ;
- le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant, un représentant du ministère de l'Économie, un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière (4, 5 et 6) ;
- trois personnalités qualifiées dans les matières économique et financière : deux ayant compétences 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 (7, 8 et 9) ;
- 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 (10, 11 et 12).

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

Le collège délibère sur toute question relevant de la compétence du Haut Conseil, dans la limite des pouvoirs propres du président et du secrétaire général.

Les membres se réunissent deux à trois fois par mois en séance plénière pour délibérer et prendre les décisions du Haut Conseil. Ils préparent en outre ces décisions au sein de commissions spécialisées et de groupes de travail.

24 séances du collège et 6 séances disciplinaires ont été tenues en 2010.

Le collège du Haut Conseil

1 | Christine Thin

Président, Conseiller à la Cour de cassation



2 | Jean-Michel de Mourges

Conseiller maître à la Cour des comptes



3 | Jean-Pierre Zanoto

Avocat général près la Cour d'appel de Versailles

1 |

2 |

3 |

4 | Jean-Pierre Jouyet

Président de l'Autorité des marchés financiers



5 | Etienne Oudot de Dainville

Sous-directeur, direction général du Trésor

4 |

5 |

6 |

6 | Hervet Synvet

Professeur des universités



7 | Christian Laubie

Administrateur de sociétés

7 |

8 |

9 |

8 | Jean-Marie Pillois

Administrateur de sociétés



9 | Philippe Christelle

Directeur – Audit interne

10 | Gérard Rivière

Commissaire aux comptes

10 |

11 |

12 |

11 | Michel Tudel

Commissaire aux comptes

12 | Antoine Mercier

Commissaire aux comptes

Par ailleurs, un commissaire du Gouvernement est désigné par le garde des Sceaux auprès du Haut Conseil avec voix consultative.

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



13 |



14 |

13 | Laurent Vallée

*Directeur des affaires civiles
 et du Sceau*

14 | Christian Belhôte

*Magistrat, représentant du Directeur
 des affaires civiles et du Sceau*

Le magistrat chargé du ministère public (15) devant le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes statuant en matière disciplinaire 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.



15 |



16 |

15 | Régine Bonhomme

Avocat général près la Cour de cassation

16 | Caroline Azar

Magistrat

2.2 | Le secrétariat général

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 Haut Conseil, 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 et instruit les situations individuelles, sauf lorsque le Haut Conseil est saisi en tant qu'instance d'appel en matières juridictionnelles.

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

Compte tenu de ses attributions en matière de contrôles, il n'intervient pas dans l'instruction des dossiers présentés au Haut Conseil 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.

Le secrétaire général s'appuie sur les services. Ceux-ci préparent les travaux du collège et assistent les commissions spécialisées. Ils assistent également le secrétaire général dans ses prérogatives propres. Plusieurs directions ont été créées en vue de répondre aux missions de l'autorité.

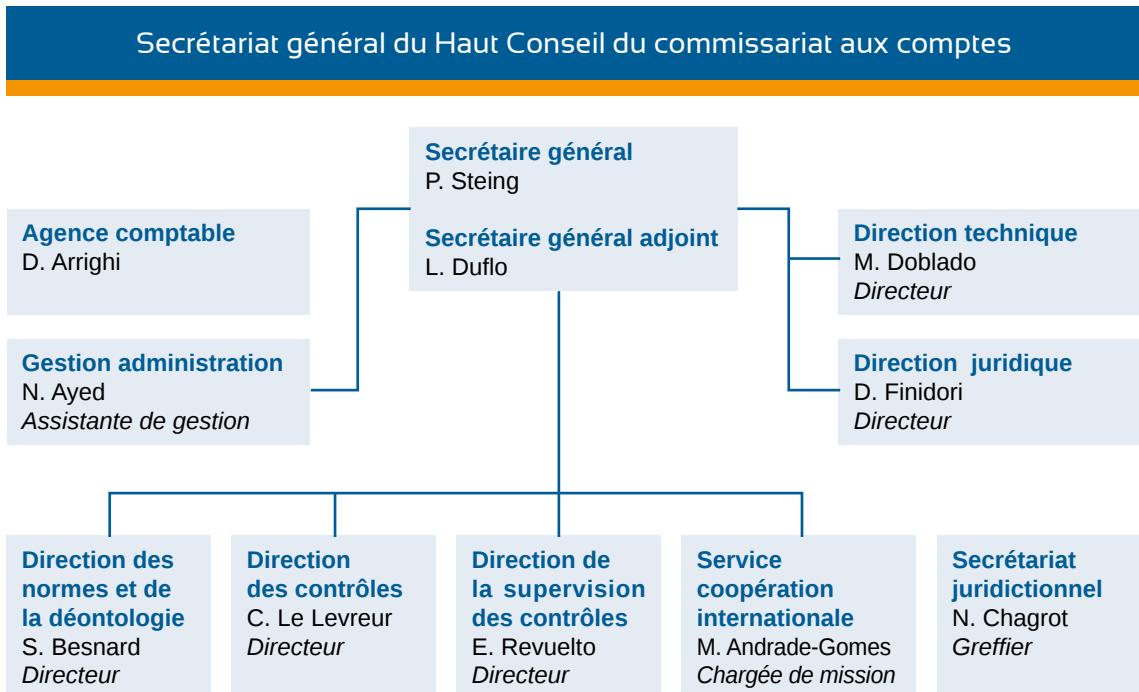


Philippe Steing
Secrétaire général



Laurence Duflo
Secrétaire général
adjoint

Organigramme des services du H3C



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 Haut Conseil 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 Haut Conseil 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 Haut Conseil 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 Haut Conseil auprès des instances nationales et internationales.

La **direction juridique** intervient sur tous les sujets de droit en lien avec le commissariat aux comptes et traite des aspects juridiques du fonctionnement de l'autorité.

Le **secrétariat de l'activité juridictionnelle** du Haut Conseil est assuré par un greffier.

Le **secrétariat général** est doté d'une agence 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.

2.3 | Les commissions spécialisées et les groupes de travail

Le Haut Conseil a mis en place des commissions spécialisées, présidées par un membre du collège, en vue de préparer les avis et décisions du collège sur des thèmes qui nécessitent une approche commune avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Par ailleurs, des groupes de travail ont été constitués afin d'assister le collège sur des thèmes spécifiques.

Groupe de concertation H3C/CNCC

Président : M. Michel Tudel

Membres du H3C : M. Philippe Christelle, M. Patrick Parent (représentant de l'AMF), M. Jean-Pierre Zanoto

Objet des travaux : Examiner les projets de normes d'exercice professionnel préparés par la CNCC avant leur présentation au collège du Haut Conseil.

Comité budgétaire

Président : M. Christian Laubie

Membres du H3C : M. Jean-Michel de Mourgues, M. Gérard Rivière

Objet des travaux : Veiller à la bonne exécution du budget, examiner les documents de préparation et d'exécution du budget, et du compte financier, émettre un avis sur le budget proposé et le compte financier lors de leur soumission au Haut Conseil.

Comité de coordination H3C/CNCC

Président : Mme Christine Thin

Membres du H3C : M. Jean-Michel de Mourgues, M. Jean-Marie Pillois, M. Gérard Rivière

Objet des travaux : Préparer le budget des contrôles, veiller à l'homogénéisation des procédures et méthodes de l'ensemble des contrôles, faciliter l'échange en vue d'assurer la coordination des travaux dans le cadre du concours de la CNCC en matière de contrôle.

Groupe de travail sur le règlement intérieur du Haut Conseil

Président : M. Hervé Synvet

Membres du H3C : Mme Christine Thin, M. Philippe Christelle, M. Antoine Mercier, M. Jean-Marie Pillois

Objet des travaux : Réviser le règlement intérieur du Haut Conseil.

Groupe de travail sur l'auto révision

Président : Mme Christine Thin,

Membres du H3C : M. Philippe Christelle, M. Antoine Mercier, M. Patrick Parent (représentant de l'AMF), M. Michel Tudel, M. Jean-Pierre Zanoto.

Objet des travaux : Proposer aux commissaires aux comptes une démarche méthodologique en matière d'auto révision lors de l'acceptation d'un mandat et en cours de mission.

Un membre du collège, en la personne de M. Jean-Marie Pillois, assiste le président du Haut Conseil dans le cadre des relations internationales.

La révision du règlement intérieur du Haut Conseil qui a débuté à la fin de l'année 2010, a été l'occasion de préciser le rôle et le fonctionnement des commissions consultatives spécialisées.

2.4 | Les moyens

Les moyens budgétaires

Depuis 2009, le Haut Conseil dispose de l'autonomie financière.

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

En 2010, les ressources totales du Haut Conseil se sont élevées à 6 millions d'euros.

Les contrôleurs qualité en charge des contrôles de commissaires aux comptes qui détiennent des mandats d'entités d'intérêt public sont devenus salariés du Haut Conseil le 1^{er} janvier 2010. Un financement complémentaire destiné à la prise en charge de la rémunération de ces contrôleurs a été institué à compter de 2011. Ces ressources complémentaires, assises sur les honoraires des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public, s'élèvent à 2,6 millions d'euros pour l'année 2011.

Financement du Haut Conseil

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.

Les ressources humaines

Les effectifs du Haut Conseil ont fortement progressé en 2010, le nombre d'agents du secrétariat général passant de 19,6 fin 2009 à 35,8 fin 2010. Cette évolution provient, d'une part, du rattachement au Haut Conseil, à compter du 1^{er} janvier 2010, de 11 contrôleurs précédemment mis à sa disposition par la CNCC, et d'autre part, du renforcement des services pour permettre au Haut Conseil d'exercer ses missions.

En 2011, le Haut Conseil prévoit des recrutements de contrôleurs et d'agents pour ses services. Le Haut Conseil veille par ailleurs au maintien et au renforcement des compétences de ses personnels et consacre des moyens à ce titre.

Effectifs présents en fin d'année	2010	2009
Agents du secrétariat général *	35,8	19,6
<i>dont contrôleurs</i>	12,3	-
Collège	12	12
<i>Présidente (à temps plein)</i>	1	1
<i>Membres</i>	11	11
Autre	1	1
<i>Agent comptable (en adjonction de service)</i>	1	1

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

Contrôleurs du Haut Conseil

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

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

Le choix des contrôleurs reflète la diversité des cabinets contrôlés, le Haut Conseil accordant toute son attention à diversifier l'expertise des contrôleurs en recrutant des personnels experts en matière bancaire, d'assurance, de normes IFRS, etc.

3 | Les faits marquants de l'année 2010

Janvier

Le H3C et l'AMF concluent un accord d'échanges d'informations dans le cadre des contrôles périodiques

Afin de favoriser une approche coordonnée des contrôles, l'Autorité des marchés financiers (AMF) et le Haut Conseil ont conclu un accord concernant le contrôle qualité des travaux des commissaires aux comptes, nommés auprès de personnes ou d'organismes relevant de l'autorité de l'AMF. Les modalités pratiques du concours de l'AMF dans la réalisation des contrôles périodiques des commissaires aux comptes y sont précisées ainsi que les conditions d'échange d'informations entre les deux autorités dans le cadre de leurs missions respectives. Cette coopération contribue à l'objectif commun de fiabilisation de l'information financière élaborée et publiée par les émetteurs.

Audition par le GAFI : lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme

Le Haut Conseil a pris part en sa qualité d'autorité de contrôle de la profession de commissaire aux comptes, aux auditions menées en 2010 par les représentants du Groupe d'action financière (GAFI) dans le cadre de l'évaluation mutuelle du système de lutte anti-blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme de la France. L'évaluation a porté notamment sur le niveau de conformité de la France avec les recommandations du GAFI. Les commissaires aux comptes sont assujettis au dispositif légal anti-blanchiment : ils sont tenus à ce titre à des obligations de vigilance lors de la réalisation de leur mission. Ils mettent en place des procédures et des mesures de contrôle interne au sein de la structure d'exercice professionnel dans laquelle ils exercent, conformément à la décision du Haut Conseil du 14 janvier 2010.

Février

Le Haut Conseil organise le quatrième atelier annuel de l'IFIAR sur les contrôles périodiques à Paris

Réunis à Paris, 92 délégués représentant 34 autorités de régulation ont partagé leurs expériences et les bonnes pratiques en matière de contrôles des cabinets, notamment dans les domaines suivants : la procédure d'acceptation et de maintien de mission, la déontologie et l'indépendance, le contrôle interne de qualité et l'environnement des contrôles.

Déontologie : le décret 2010-131 du 10 février 2010 modifie le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

Le texte adopté assouplit le dispositif relatif aux incompatibilités et instaure une interdiction de toute situation d'auto révision, résultant notamment de prestations antérieures, qui serait de nature à affecter l'indépendance du commissaire aux comptes.

Il prévoit que le Haut Conseil est informé par le commissaire aux comptes des mesures de sauvegarde mises en place en présence d'une situation à risques résultant de prestations antérieures.

Il élargit par ailleurs la possibilité de saisine du Haut Conseil aux entités contrôlées par les commissaires aux comptes.

Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes Annexe 8-1 du livre VIII du code de commerce, partie réglementaire

Titre I^{er} : Principes fondamentaux de comportement

Titre II : Interdictions – situations à risques et mesures de sauvegarde

Titre III : Acceptation, conduite et maintien de la mission du commissaire aux comptes

Titre IV : Exercice en réseau

Titre V : Liens personnels, financiers et professionnels

Titre VI : Honoraires

Titre VII : Publicité

Enfin, il renforce les obligations de saisine du Haut Conseil par les commissaires aux comptes en matière de liens financiers susceptibles d'affecter l'indépendance (art. 28) et de prestations réalisées par les membres du réseau auquel le commissaire aux comptes appartient (art. 24). Il ouvre spécifiquement sur ce dernier point la possibilité de saisir le Haut Conseil à l'entité dont les comptes sont certifiés.

Avril

La norme professionnelle relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme est homologuée

Une nouvelle étape a été franchie dans la mise en œuvre du dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme instauré par l'ordonnance 2009-104 du 30 janvier 2009, avec l'homologation d'une norme d'exercice professionnel dédiée à ce sujet. Une première décision du H3C relative aux mesures de contrôle interne dans ce domaine était en effet déjà intervenue en janvier 2010.

Juin

Le Haut Conseil et l'AMF rappellent, dans un communiqué conjoint, l'impossibilité pour les cabinets de commissaire aux comptes français de communiquer des documents au régulateur américain PCAOB

La loi Sarbanes-Oxley a instauré un système de surveillance des auditeurs de sociétés cotées sur le marché américain, notamment par l'intermédiaire du PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) chargé de leur supervision.

Le Haut Conseil et l'AMF ont rappelé aux commissaires aux comptes qu'en l'absence d'une convention conclue entre le PCAOB et le H3C, toute communication de documents reste impossible entre un cabinet de commissaire aux comptes français et le PCAOB. Des inspections, même conjointes, ne peuvent pas non plus être organisées en l'absence d'accord.

Juillet

Le Haut Conseil identifie une « bonne pratique professionnelle » relative à la rotation des commissaires aux comptes.

Dans certaines entités, le commissaire aux comptes, personne physique, et, dans les sociétés de commissaires aux comptes les associés signataires et, le cas échéant, tout autre associé principal ne peuvent certifier les comptes durant plus de six exercices consécutifs (article L.822-14 du code de commerce).

À l'issue de travaux menés avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, la Chancellerie et l'AMF, le Haut Conseil a identifié une bonne pratique professionnelle relative à la mise en œuvre des dispositions précitées.

Octobre

La Commission européenne ouvre une consultation sous forme d'un Livre vert *Politique en matière d'audit : les leçons de la crise*

« Dans le contexte d'une crise financière globale, la Commission doit apporter une réponse globale et cohérente à la crise, afin qu'aucun acteur, aucun produit, aucun territoire, aucun marché ne puisse échapper à une régulation intelligente et à une supervision efficace. [...] Les sociétés d'audit jouent un rôle très utile et très important. Il s'agit de renforcer leur rôle et en même temps, de renforcer la confiance [...] Pour conclure : à l'issue de cette consultation, il est évident que le statu quo n'est pas une option pour le monde de l'audit. »

Extraits du discours du commissaire européen M. Michel Barnier, à Bruxelles le 13 octobre 2010.

Décembre

Le Haut Conseil répond à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit

Le Haut Conseil en sa qualité d'autorité publique française de surveillance de la profession des commissaires aux comptes a contribué aux débats.

Cette réponse a été l'occasion de réaffirmer les positions du Haut Conseil quant au rôle des commissaires aux comptes, à la nécessaire harmonisation des règles au sein de l'Union européenne dans le domaine de l'audit et au renforcement de la coopération entre autorités de surveillance des auditeurs.

Il a décrit les avancées du système de supervision publique des commissaires aux comptes en France et a rappelé les avantages du co-commissariat aux comptes.

(Réponse du H3C à la consultation de la Commission européenne – Annexe 5.1)

Thèmes abordés par le Livre vert de la Commission européenne

- le rôle de l'auditeur
- la gouvernance et l'indépendance des cabinets
- la surveillance
- la concentration et la structure du marché
- la création d'un marché européen
- la simplification – les petites et moyennes entreprises et les petits et moyens cabinets
- la coopération internationale



L'exercice des missions

- 1 | Contribuer à la normalisation – Identifier et promouvoir les bonnes pratiques professionnelles page 27
- 2 | Veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance page 33
- 3 | Contrôler page 42
- 4 | Juger en appel page 58
- 5 | Coopérer et échanger en Europe et à l'international page 63

Au cours de l'année 2010, le groupe de concertation réunissant des membres du Haut Conseil et des élus de la Compagnie nationale a continué ses travaux en vue de l'homologation de nouvelles normes d'exercice professionnel. Il a notamment mené à leur terme les actions engagées en matière de lutte contre le blanchiment, qui ont abouti à la publication d'une décision et d'une norme d'exercice professionnel.

Quatre normes viennent compléter le jeu de normes relatives à la mission de certification des comptes. Une cinquième norme encadre les consultations que le commissaire aux comptes peut donner sur le contrôle interne, à la demande de l'entité auditee. Par ailleurs, compte tenu de l'évolution des textes légaux et réglementaires, le groupe a proposé des amendements aux normes en vigueur.

Aux plans européen et international, le Haut Conseil a poursuivi son action en contribuant aux échanges d'expériences entre organes de supervision de la profession, les normalisateurs et les utilisateurs et préparateurs des comptes.

1.1 | Norme relative aux obligations des commissaires aux comptes en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme

Le dispositif national de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, actualisé en janvier 2009, prévoit que les commissaires aux comptes mettent en place des procédures et mesures de contrôle interne et effectuent différentes vérifications en la matière, dans le cadre de l'accomplissement de leurs missions.

Après avoir défini, le 14 janvier 2010, les procédures et mesures de contrôle interne que les commissaires en comptes doivent mettre en place dans le cadre du dispositif prévu par le code monétaire et financier, le Haut Conseil a rendu en avril 2010 un avis favorable à l'homologation d'une norme qui définit, pour la profession de commissaire aux comptes, les principes relatifs à la mise en œuvre

des obligations du code monétaire et financier, relatives à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

Résultat de plusieurs mois de travail mené en concertation avec la CNCC, en lien avec l'Ordre des experts-comptables, les régulateurs bancaires et prudentiels, ainsi qu'avec Tracfin et les services de la Direction générale du Trésor, la norme précise les modalités de mise en œuvre des obligations des commissaires aux comptes en matière de vigilance et de déclaration de soupçon.

La coordination entre services de l'État et autorités de contrôle, et la concertation avec les différentes professions assujetties au dispositif se poursuit, dans le cadre du Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment (COLB), créé en janvier 2010. Le Haut Conseil est membre du COLB, en sa qualité d'autorité de contrôle de la profession de commissaire aux comptes.

Obligations en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et financement du terrorisme Norme publiée le 30 avril 2010

La norme définit les principes de mise en œuvre, par les commissaires aux comptes des dispositions légales et réglementaires relatives à :

- la vigilance à l'égard de l'identification de l'entité et du bénéficiaire effectif ;
- la vigilance à l'égard des opérations réalisées par l'entité ;
- la déclaration à Tracfin.

Elle précise également les liens éventuels entre la déclaration à Tracfin et la révélation des faits délictueux au procureur de la République à laquelle le commissaire aux comptes est tenu de procéder.

1.2 | Normes relatives à la certification des comptes

Nouvelles normes

Les normes soumises à l'homologation traitent des principes régissant :

- les communications avec les organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce ;

- la communication des faiblesses du contrôle interne ;
- les relations et transactions avec les parties liées ;
- l'audit des comptes consolidés.

Elles viennent compléter le référentiel normatif français dans l'attente d'une adoption des normes internationales par la commission européenne, dont la date et les modalités restent à ce jour incertaines.

Communications avec les organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce

Cette norme traite principalement de l'obligation du commissaire aux comptes de porter à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, y compris le comité spécialisé, les éléments importants relatifs à sa mission et à l'élaboration des comptes. Elle mentionne les informations que le commissaire aux comptes peut recueillir de ces organes et qui concourent à sa connaissance de l'entité et de son environnement.

La norme précise :

- les éléments sur lesquels portent les communications avec les organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce ;
- les modalités de ces communications ;
- les incidences sur la mission du commissaire aux comptes des échanges avec les organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce.

Communication des faiblesses du contrôle interne

Cette norme définit les modalités de communication des faiblesses du contrôle interne lié à l'information comptable et financière, relevées au cours de l'audit, que le commissaire aux comptes porte à la connaissance des organes visés à l'article L.823-16⁽¹⁾ du code de commerce, et qui se caractérisent par :

- l'absence d'un contrôle nécessaire pour prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes, ou ;
- l'incapacité d'un contrôle à prévenir, détecter ou corriger des anomalies dans les comptes du fait de sa conception, de sa mise en œuvre ou de son fonctionnement.

Le commissaire aux comptes communique à la direction, au niveau de responsabilité approprié, les faiblesses du contrôle interne qu'il estime d'une importance suffisante pour mériter son attention.

Il communique aux organes visés à l'article L.823-16 du code de commerce les faiblesses significatives du contrôle interne liées à l'information comptable et financière, identifiées au cours de l'audit, définies par la norme comme les faiblesses ou ensemble de faiblesses du contrôle interne suffisamment importantes pour mériter l'attention de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé.

⁽¹⁾ *Organe collégial chargé de l'administration ou organe chargé de la direction et organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, le comité spécialisé.*

Relations et transactions avec les parties liées

La norme définit les procédures d'audit que le commissaire aux comptes met en œuvre au titre des relations et transactions de l'entité, dont les comptes sont audités, avec les parties qui lui sont liées (entités ayant des liens de « contrôle » avec l'entité dont les comptes sont audités).

Dans certaines circonstances, la nature des relations et des transactions avec des parties liées peut accroître le risque d'anomalies dans les comptes notamment lorsque :

- les transactions avec les parties liées s'inscrivent dans un schéma ou une organisation complexe ;
- les systèmes d'information ne permettent pas d'identifier les transactions réalisées entre l'entité et les parties liées ainsi que les soldes comptables correspondants ;
- certaines transactions avec des parties liées ne sont pas réalisées à des conditions normales de marché, par exemple, lorsqu'elles ne donnent pas lieu à contrepartie ou à rémunération.

Les précisions apportées par la norme visent à ce que le commissaire aux comptes apprécie les risques attachés aux relations et transactions avec les parties liées et en tienne compte dans sa démarche d'audit.

Cette norme a la particularité d'être également applicable à l'audit mis en œuvre dans le cadre des prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés

Les comptes consolidés résultent d'informations produites par les entités consolidées, informations qui peuvent avoir été, ou non, vérifiées par les auditeurs de ces entités.

La norme précise les diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes de la société qui établit les comptes consolidés.

Elle définit en particulier son implication dans les vérifications des comptes des entités consolidées et traite également des éléments qu'il communique aux auditeurs de ces entités ou que ceux-ci lui communiquent.

Les principes de la norme sont également applicables lorsque les comptes à certifier par le commissaire aux comptes sont des comptes combinés.

Amendements de normes figurant dans l'actuel référentiel

Des amendements de normes en vigueur ont été proposés aux fins d'assurer la cohérence d'ensemble du référentiel normatif au vu des dispositions figurant dans les nouvelles normes homologuées.

Ces amendements concernent les normes suivantes :

- audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes (A.823-3 du code de commerce) ;
- prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes (A.823-15 du code de commerce) ;
- prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect

de textes légaux et réglementaires (A.823-16 du code de commerce) ;

- connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes (A.823-7 du code de commerce) ;
- événements postérieurs à la clôture de l'exercice (A.823-19 du code de commerce) ;
- déclarations de la direction (A.823-14 du code de commerce) ;
- et examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires (A.823-28 du code de commerce).

Le 26 mai 2011, le Haut Conseil a rendu un avis favorable à l'homologation des amendements proposés.

1.3 | Normes relatives aux autres interventions prévues par les textes légaux et réglementaires

Amendement d'une norme figurant dans l'actuel référentiel

Des amendements de la norme relative au rapport du commissaire aux comptes sur le rapport du Président mentionné aux articles L.225-37, L.225-68 et L.226-10-1 du code de commerce ont été proposés à l'homologation.

Ces amendements visent principalement à tenir compte des dispositions nouvelles introduites par la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allégement des procédures :

- qui étend le champ d'application de l'obligation d'établissement d'un rapport du président (et d'un rapport de commissaire aux comptes) aux sociétés en commandite par actions dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- et prévoit que le commissaire aux comptes émette ses observations sur les procédures de gestion des risques, ces dernières faisant jusqu'alors partie des « autres informations » dont il devait attester l'établissement.

Le Haut Conseil a émis un avis favorable aux amendements proposés le 24 mai 2011.

1.4 | Normes relatives aux prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes

Nouvelle norme

Pour certifier les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre des travaux sur le contrôle interne de l'entité.

L'entité dont il certifie les comptes peut lui demander d'effectuer d'autres travaux qui n'entrent pas dans le périmètre des diligences accomplies par le commissaire aux comptes pour les besoins de la certification des comptes. Pour permettre au commissaire aux comptes de répondre à cette demande, une norme d'exercice professionnel doit l'y autoriser.

À la suite de concertations entre le Haut Conseil, la Compagnie nationale et les représentants des entreprises, une nouvelle norme a été proposée à l'homologation. Elle enrichit les missions du commissaire aux comptes sur le contrôle interne. Elle l'autorise à réaliser, à la demande de l'entité dont il certifie les comptes, des consultations sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière et prévoit les limites des consultations qu'il peut délivrer en la matière.

Le 24 mai 2011, le Haut Conseil a émis un avis favorable à l'homologation de cette nouvelle norme qui complète le dispositif actuel.

Amendements de normes figurant dans l'actuel référentiel

Norme relative aux consultations entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

Un amendement de la norme relative aux consultations entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes a été proposé.

Cet amendement résulte des travaux de concertation entrepris en 2009 et relatifs aux interventions du commissaire aux comptes dans un contexte d'entreprise en difficulté.

À l'issue de ces travaux, le Haut Conseil avait relevé qu'il n'était pas nécessaire de prévoir une nouvelle norme pour que le commissaire aux comptes puisse réaliser des diligences pour des entités confrontées à des difficultés dans la mesure où le référentiel normatif actuel le prévoyait.

Il avait toutefois estimé que le commissaire aux comptes pourrait être autorisé à effectuer des travaux au titre d'informations financières à caractère prévisionnel.

L'amendement proposé permet d'introduire la possibilité pour le commissaire aux comptes de donner un avis sur la traduction chiffrée d'informations financières prévisionnelles mais ne prévoit pas que cet avis puisse porter sur le processus d'établissement de ces informations ni sur les hypothèses qui sous-tendent ce processus.

Le 24 mai 2011, le Haut Conseil a émis un avis favorable à l'homologation de la norme modifiée qui lui a été soumise.

Éléments sur lesquels le commissaire aux comptes peut intervenir (DDL) en matière de contrôle interne

En dehors des travaux mis en œuvre dans le cadre de sa mission de contrôle légal des comptes, le commissaire aux comptes peut réaliser certains travaux dans le domaine du contrôle interne^(*) sous réserve que ceux-ci soient mis en œuvre dans le respect des normes l'y autorisant

DDL Constats	<p>L'entité peut demander au commissaire aux comptes qu'elle a désigné de mettre en œuvre des procédures convenues lorsqu'elle-même, ou un tiers identifié par elle, souhaite tirer ses propres conclusions à partir des constats qui lui sont rapportés.</p> <p>Le commissaire aux comptes formule des constats qui résultent de la mise en œuvre de procédures convenues avec l'entité.</p>
DDL Attestations	<p>L'entité peut demander au commissaire aux comptes qu'elle a désigné une attestation portant sur des informations particulières.</p> <p>Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés, au regard du niveau d'assurance requis, pour étayer la conclusion formulée, dans son attestation, sur les informations de l'entité qui y sont jointes.</p>
Focus sur la norme DDL Consultations Contrôle interne	<p>L'entité peut demander au commissaire aux comptes qu'elle a désigné une consultation qui permet d'obtenir un avis ou des éléments d'information.</p> <p>Les consultations ont pour objet :</p> <ul style="list-style-type: none"> – de donner un avis quant à la conformité à un référentiel cible du référentiel de contrôle interne retenu par l'entité, existant ou en cours de mise en œuvre, ou de certains de ses éléments – ou de fournir un support de formation concernant des textes, des projets de textes ou des pratiques contribuant à la bonne compréhension des obligations de l'entité en matière de contrôle interne ; – ou de fournir aux responsables concernés au sein de l'entité, notamment les responsables comptables et financiers, un document d'analyse sur les conséquences générales ou les difficultés d'application d'un référentiel, d'un texte, et/ou de pratiques, nouveaux pour l'entité, ou encore, de projets de texte, relatifs au contrôle interne ou à certains de ses éléments – ou de donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne en place – ou de donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne à l'état de projet ou en cours de mise en œuvre par l'entité, dans la mesure où ces éléments sont appelés à contribuer, lorsqu'ils seront finalisés, à l'élaboration d'une information comptable et financière fiable. <p>Les avis peuvent être assortis de recommandations visant à contribuer à l'amélioration des traitements comptables et de l'information financière et qui portent sur des éléments du contrôle interne objets de la consultation.</p>

(*) Éléments du contrôle interne sur lesquels peuvent porter les prestations :

1. Environnement de contrôle
2. Moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes
3. Procédures de contrôle interne en place
4. Principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne
5. Système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière
6. Façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière

Norme relative aux attestations entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par le garde des Sceaux de la norme d'exercice professionnel modifiée relative aux attestations entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

L'amendement correspond à une mise à jour de la norme dont l'objet est d'assurer l'homogénéité du

référentiel normatif en précisant les entités visées et en élargissant le champ des informations relatives au contrôle interne sur lesquelles peut porter l'attestation du commissaire aux comptes.

Elle permet ainsi au commissaire aux comptes d'émettre des attestations portant :

- sur des éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière autres que les procédures, à l'instar de ce que permettent les autres normes

qui traitent de l'intervention du commissaire aux comptes en matière de contrôle interne ;
– sur des informations relatives à une entité contrôlée par l'entité dont les comptes sont certifiés ou une entité qui la contrôle, au sens des I et II de l'article L.233-3 du code de commerce, à l'instar de ce que permettent les autres normes, conformément aux dispositions de l'article L.822-11 du code de commerce.

Le 24 mai 2011, le Haut Conseil a émis un avis favorable à l'homologation de la norme modifiée qui lui a été soumise.

1.5 | Normes en cours d'examen

Le Haut Conseil examine actuellement de nouveaux projets de normes relatifs à la certification des comptes et poursuit les travaux sur les normes relatives aux diligences directement liées à la mission. Il a été interrogé par l'Autorité des jeux en ligne (ARJEL) et la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques (CNCCFP) sur la possibilité pour le commissaire aux comptes d'intervenir en tant que « certificateur » au sens de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010¹ et sur la nécessité de normaliser l'intervention du commissaire aux comptes appelé à certifier les comptes des formations politiques.

Le Haut Conseil a engagé une réflexion sur l'opportunité d'encadrer ces interventions par des normes d'exercice professionnel dédiées.

Par ailleurs, dès parution du décret relatif aux obligations de transparence en matière sociale et environnementale² le Haut Conseil reprendra les travaux engagés avec la Compagnie nationale sur l'intervention éventuelle du commissaire aux comptes au titre des données environnementales et sociales. Il en est de même de la norme relative à la certification des comptes des organismes de sécurité sociale prévue à l'article L.114-8 du code de la sécurité sociale. Cette norme prendra en compte le décret sur l'organisation des modalités pratiques d'échanges de

¹ 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.

² Décret d'application des dispositions relatives aux informations sociales et environnementales introduites à l'article L.225-102-1 du code de commerce par la loi promulguée le 12 juillet 2010 portant « engagement national pour l'environnement » dite Grenelle 2.

renseignements entre les contrôleurs de la Cour des comptes et les commissaires aux comptes dans le cadre de leurs missions respectives de certification des comptes du régime général de la sécurité sociale et des autres régimes de sécurité sociale.

1.6 | Normes internationales

Le Haut Conseil tient compte dans le cadre de sa mission, des réflexions en cours et des évolutions des normes internationales d'audit.

L'adoption de normes communes au plan européen est l'une des mesures prévues par la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes. Le Haut Conseil a rappelé à différentes reprises qu'il souscrit à ce principe, qui favorise une approche commune de l'exercice de la profession. À ce titre, il a contribué aux travaux européens menés lors de la réécriture des normes ISA selon des conventions de clarification, dans le cadre du projet « clarity » de l'IAASB. Ces travaux avaient conduit la Commission européenne à présenter des suggestions en vue d'accroître la clarté de ces normes.

Pour ce qui est des normes qu'il a examinées depuis 2009, le Haut Conseil a tenu compte des versions clarifiées des normes internationales, en vue d'adapter au contexte légal français les règles énoncées par ces dernières.

Les échanges entre régulateurs au sujet des évolutions envisagées sur les standards se développent par ailleurs au niveau international. Le Haut Conseil y participe dans le cadre de l'IFIAR³, et plus spécialement dans le cadre du groupe de travail dédié aux normes de cet organisme. L'action de ce groupe de régulateurs facilite le dialogue avec les présidences de l'IFAC⁴ et de ses comités normatifs IAASB⁵ et IESBA⁶. Elle favorise la prise en compte des positions des régulateurs par les organismes qui élaborent les normes et contribue à renforcer la convergence internationale en matière normative.

³ International Forum of Independent Audit Regulators.

⁴ International Federation of Accountants.

⁵ International Auditing and Assurance Standards Board.

⁶ International Ethics Standards Board for Accountants.

2 | Veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance

En 2010, le Haut Conseil a été saisi de situations soulevant des questions de principes relatives à la déontologie et à l'indépendance.

Le Haut Conseil a ainsi été amené à se prononcer :

- sur des prestations réalisées antérieurement à l'acceptation d'un mandat de commissariat aux comptes ;
- sur la pratique dite de la « sous-traitance » ;
- sur les recours à un réviseur indépendant externe à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat ;
- sur la répartition des travaux de certification entre le commissaire aux comptes et un auditeur contractuel mandaté par l'entité ;
- sur la poursuite ou la cessation du mandat de commissaire aux comptes dans des situations particulières ;

Il a par ailleurs identifié une bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce.

2.1 | Prestations réalisées antérieurement à l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes

Dans deux avis du 15 et du 19 février 2010, le Haut Conseil a considéré que des prestations réalisées antérieurement à l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes n'étaient pas de nature à affecter l'appréciation du cabinet de commissariat aux comptes ou à le mettre en situation d'auto révision s'il était appelé à certifier les comptes de la société.

Traitements des saisines par le Haut Conseil

Le Haut Conseil peut être saisi de toute question entrant dans son champ de compétences par les personnes habilitées mentionnées à l'article R.821-6 du code de commerce et par le secrétaire général du Haut Conseil à l'occasion des opérations de contrôle, conformément aux dispositions de l'article R.821-1 du code de commerce. Il peut également s'autosaisir de questions lorsque des personnes non habilitées lui soumettent des situations qui soulèvent des questions de principe ou qu'il identifie de telles situations.

Les saisines sont l'objet d'une première analyse par le secrétariat général, en vue d'une part de vérifier qu'elles entrent bien dans le champ des compétences du Haut Conseil, et d'autre part, d'obtenir des éléments d'information complémentaires.

Une fois saisi, le collège du Haut Conseil émet des avis qui vont au-delà d'une simple réponse au requérant. Ces avis visent à donner une position du Haut Conseil sur une question de principe relative à l'application d'une disposition légale, réglementaire et déontologique.

Saisines relatives à des situations individuelles

Traitements par le secrétariat général du H3C

- Analyse de la situation
- Identification de (des) la question(s) de principe soulevée(s) par la saisine
- Anonymisation de la saisine

Traitements par le collège du H3C

- Examen de (des) question(s) de principe soulevée(s) par la saisine
- Émission d'un avis de principe

Avis de portée générale

Dans l'avis du 15 février 2010, le Haut Conseil s'est prononcé au regard des dispositions du code de déontologie en vigueur avant la publication du décret du 10 février 2010. Il a estimé que la prestation d'assistance à la comptabilisation d'une acquisition ayant consisté à intervenir dans le cadre de l'allocation provisoire du prix d'acquisition de certains actifs, sans participation à la comptabilisation et à l'évaluation du *goodwill* n'était pas de nature à affecter l'appréciation du cabinet de commissariat aux comptes ou à le mettre en situation d'auto révision s'il était appelé à certifier les comptes de la société.

Dans l'avis du 19 février 2010 le Haut Conseil a réexaminé cette situation au regard des dispositions nouvelles du code de déontologie et en particulier des articles 11, 20 et 29 III. Il a émis les mêmes conclusions que celles rendues dans son avis précédent. (*Avis des 15 et 19 février 2010 – Annexes 2.1 et 2.2*).

Le 11 juin 2010, le Haut Conseil a examiné une situation qui révélait l'accomplissement de prestations par un membre du réseau du commissaire aux comptes pressenti.

Le Haut Conseil a estimé qu'aucune prestation, prise séparément, ne portait atteinte à l'indépendance du cabinet, notamment au regard du risque d'auto révision. Il a toutefois considéré que la fourniture de l'ensemble de ces prestations antérieures créait des liens de proximité entre la société et le réseau susceptibles de contrevénir à l'exercice en toute liberté de la mission de certification des comptes de la société par le cabinet et de porter atteinte à son impartialité et son indépendance s'il acceptait le mandat. (*Avis du 11 juin 2010 – Annexe 2.3*).

Dans un avis du 8 juillet 2010, le Haut Conseil s'est prononcé contre la possibilité, pour un cabinet de commissariat aux comptes, d'accepter le mandat de commissaire aux comptes d'une société, compte tenu de la réalisation antérieure par un membre de son réseau et pour le compte d'une succursale de la société, de prestations en matière comptable, sociale et fiscale.

Le Haut Conseil a estimé que le cabinet, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société, serait amené à certifier les comptes d'un exercice comptable que le membre du réseau aurait contribué à établir. En effet, ce dernier aurait réalisé des prestations pour la succursale au titre du même exercice comptable. Il a ainsi estimé que le cabinet

serait placé en situation d'auto révision de nature à affecter son jugement professionnel et qu'en conséquence il ne pouvait pas accepter la mission de certification des comptes de la société. (*Avis du 8 juillet 2010 – Annexe 2.5*).

Le 26 juillet 2010, le Haut Conseil a rendu un avis sur une saisine portant sur la possibilité pour un commissaire aux comptes d'accepter la mission de certification des comptes d'une entité qui a bénéficié d'un apport d'actifs et de passifs d'une autre entité, pour laquelle il avait réalisé antérieurement, une mission de « présentation de comptes » régie par les normes de l'Ordre des experts-comptables.

Le Haut Conseil a estimé en l'espèce qu'il serait conduit, s'il était nommé commissaire aux comptes de l'entité bénéficiaire des apports, à se prononcer ou à porter une appréciation sur des comptes qu'il aurait contribué à établir. Toutefois, au vu des éléments communiqués par le requérant, et sous condition de mise en place de mesures de sauvegarde appropriées, le Haut Conseil a estimé que le

Travaux menés par le Haut Conseil en vue d'une bonne pratique professionnelle relative à l'auto révision

En cas de succession de missions, le délai de viduité de deux ans exigé pour le commissaire aux comptes et les membres de son réseau entre la réalisation de prestations de conseil ou d'évaluation et l'acceptation du mandat de commissaire aux comptes a été supprimé. Il a été remplacé par une disposition prévoyant que le commissaire aux comptes ne peut accepter une « mission légale dès lors que celle-ci le placerait dans une situation d'auto révision qui serait de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission ».

Le Haut Conseil a été saisi à plusieurs reprises par les professionnels sur l'application de cette nouvelle disposition. Au vu des questions soulevées par ces saisines, il a décidé de créer un groupe de travail et de se rapprocher de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en vue de la publication d'une bonne pratique professionnelle.

commissaire aux comptes ne serait pas placé dans une situation d'auto révision de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission, s'il était nommé commissaire aux comptes de l'entité bénéficiaire des apports. (*Avis du 26 juillet 2010 – Annexe 2.6*).

2.2 | Pratique dite de la « sous-traitance »

Le Haut Conseil a été conduit à se prononcer sur une pratique rencontrée dans la profession consistant pour un commissaire aux comptes à recourir à des professionnels qui n'appartiennent pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes pour l'accomplissement de travaux relatifs à la certification des comptes. Dans son avis, le Haut Conseil a tout d'abord précisé que cette pratique ne relevait pas de la notion de sous-traitance telle que définie à l'article 1^{er} de la loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975, mais de l'article L.823-13 du code de commerce qui prévoit

que les commissaires aux comptes pouvaient se faire assister au cœur de leur mission par des experts ou des collaborateurs.

S'agissant des collaborateurs, le Haut Conseil a estimé qu'ils pouvaient appartenir à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat ou être des personnes « externes » à celle-ci.

Le Haut Conseil a précisé un certain nombre de conditions qui doivent toutefois être respectées pour que le recours à des collaborateurs « externes » soit conforme aux dispositions légales et réglementaires et à celles du code de déontologie. (*Avis du 24 juin 2010 – Annexe 2.4*).

2.3 | Recours à un réviseur indépendant externe à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat

Le Haut Conseil s'est prononcé sur la possibilité, pour un commissaire aux comptes, d'avoir recours, pour la réalisation de la revue indépendante, à un

Recours à des collaborateurs « externes » à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes - **Avis du H3C du 24 juin 2010**

1 Les collaborateurs « externes » peuvent être :

- des commissaires aux comptes personnes physiques ou des salariés ou associés non salariés de sociétés de commissaires aux comptes ;
- des experts-comptables personnes physiques ou des salariés ou associés non salariés de sociétés d'expertise-comptable ;
- des salariés d'entités constituées entre des commissaires aux comptes et/ou des experts-comptables et dont l'objet est la mise en commun de moyens.

2 Conditions à respecter pour que le recours à des collaborateurs « externes » soit conforme aux dispositions légales et réglementaires :

- le recours à des collaborateurs « externes » :
 - ne doit pas être un moyen de pallier une insuffisance de ressources internes conduisant le commissaire aux comptes à en faire systématiquement usage sur tout ou partie des mandats qu'il détient ;
 - doit être limité et ne peut être envisagé que pour répondre à un besoin de ressources, lié à des situations particulières. Toutefois, le Haut Conseil a estimé que cette condition n'est pas applicable lorsque la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat prévoit le recours à des collaborateurs membres de son réseau ou à ceux de structures qui lui sont associées.
- la relation contractuelle doit être formalisée entre les parties ;
- le contrat doit prévoir, notamment, l'étendue des travaux confiés au professionnel et les conditions de réalisation de ces derniers ;
- le commissaire aux comptes doit faire connaître nommément les experts et collaborateurs à la personne ou à l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes.

commissaire aux comptes n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice des mandats.

Le Haut Conseil a indiqué tout d'abord être favorable à la mise en œuvre d'une revue indépendante, estimant que l'appréciation des travaux réalisés en vue de la certification des comptes et des conclusions émises à ce titre, par un professionnel n'ayant pas participé au contrôle des comptes, contribue à la qualité de l'audit et fiabilise l'opinion émise.

Il a estimé ensuite possible au vu de la rédaction de l'article L.822-15 du code de commerce et de la position de la Direction des affaires civiles et du Sceau portant sur la levée du secret professionnel du commissaire aux comptes au bénéfice du réviseur indépendant externe, le recours à un commissaire aux comptes externe pour réaliser une revue indépendante. (*Avis du 7 avril 2011 – Annexe 2.9*).

Recours à un réviseur indépendant « externe » - *Avis du H3C du 7 avril 2011*

Les conditions à respecter :

- la relation contractuelle entre le réviseur indépendant externe et le commissaire aux comptes titulaire du mandat doit être formalisée ;
- la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés doit être informée du recours.

2.4 | Répartition des travaux de certification entre le commissaire aux comptes et un prestataire externe mandaté par l'entité

Le Haut Conseil s'est saisi d'une pratique, constatée au cours d'un contrôle périodique, consistant à répartir les travaux requis dans le cadre du commissariat aux comptes entre un commissaire aux comptes nommé par l'entité et un prestataire externe, se présentant comme « auditeur contractuel », chargé par l'entité d'une intervention de « contrôleur des comptes ».

Dans son avis, le Haut Conseil a affirmé qu'une répartition des travaux entre professionnels n'était admise qu'entre les co-commissaires aux comptes d'une même entité, dans des conditions strictement définies. (*Avis du 4 novembre 2010 – Annexe 2.7*).

2.5 | Poursuite ou cessation du mandat dans des situations particulières

Incidence de la survenance d'un événement particulier sur la poursuite du mandat de commissaire aux comptes

Le Haut Conseil a été saisi pour avis par deux sociétés de commissaires aux comptes qui du fait de leur « rapprochement » n'appartiennent plus à des structures d'exercice professionnel distinctes. Ces deux sociétés exerçant collégialement le contrôle légal des comptes de plusieurs entités envisageaient la démission de l'une d'entre elles tout en souhaitant différer cette démission pour ne pas perturber l'arrêté des comptes des entités concernées.

Le Haut Conseil a estimé que, dès lors que l'exercice collégial du commissariat aux comptes n'était plus régulier au regard de l'article 17 du code de déontologie, l'un des deux commissaires aux comptes devait démissionner sans que cette démission puisse être différée.

Il a rappelé que le commissaire aux comptes suppléant est appelé à remplacer le commissaire aux comptes titulaire démissionnaire.

Il est nécessaire que le commissaire aux comptes anticipe les conséquences d'un tel événement, notamment quant à la poursuite de ses missions de certification. (*Avis du 17 février 2011 – Annexe 2.8*).

Possibilité de mettre fin au mandat du commissaire aux comptes avant le terme des six exercices prévu par le code de commerce

Le Haut Conseil a été saisi de situations relatives à la possibilité pour une entité de mettre fin au mandat de son commissaire aux comptes nommé en dehors de toute obligation légale, avant le terme des six exercices prévu par le code de commerce.

Le Haut Conseil a tiré les conséquences des dispositions de l'article L.820-1 du code de commerce et indiqué que tout commissaire aux comptes, quel que soit le fondement, législatif ou volontaire, de sa nomination, est nommé pour six exercices, en application de la règle posée par l'article L.823-3 du code de commerce.

L'avis mentionne qu'en cas de nomination sur une base volontaire, il est nécessaire que le commissaire aux comptes pressenti rappelle aux membres de

l'organe appelé à le nommer la durée de son mandat ainsi que la nature et l'étendue de sa mission. (Avis du 7 avril 2011 – Annexe 2.10).

2.6 | Identification d'une bonne pratique professionnelle sur la rotation des associés

L'article L.822-14 du code de commerce prévoit que les commissaires aux comptes personnes physiques et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, les associés signataires ainsi que, le cas échéant, tout autre associé principal de certaines entités sont soumis à l'obligation de rotation.

Cet article, créé par la loi de sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003, a été modifié à plusieurs reprises. La dernière modification issue de la loi du 12 mai 2009 rend applicable la rotation à « tout autre associé principal » au sens de la Directive européenne.

Aux fins de compléter le dispositif, la Chancellerie, le Haut Conseil, l'Autorité des marchés financiers et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ont contribué à l'élaboration d'une bonne pratique professionnelle. Cette dernière a été identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010. (*Bonne pratique professionnelle du 22 juillet 2010 – Annexe 2.11*).

Sommaire de la bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L. 822-14 du code de commerce - Identifiée par le H3C le 22 juillet 2010

- 1 Les personnes et entités dont les commissaires aux comptes sont soumis à l'obligation de rotation.
- 2 Les commissaires aux comptes visés par l'obligation de rotation.
- 3 Les modalités de désignation des associés signataires concernés par la rotation.
- 4 L'échéance de première application.
- 5 Le décompte de la période de six exercices – situations particulières.
- 6 « Délai de viduité » (de 2 ans) avant un retour sur le dossier.

Rotation des « associés » - Article L.822-14 du code de commerce

Le commissaire aux comptes, personne physique, et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, le ou les associés signataires ainsi que, le cas échéant, tout autre associé principal au sens du 16 de l'article 2 de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 mai 2006, concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, ne peuvent certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes des personnes et entités dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé.

Ils ne peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes de ces personnes ou entités avant l'expiration d'un délai de deux ans à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié.

Cette disposition est également applicable aux personnes et entités visées à l'article L. 612-1 et aux associations visées à l'article L. 612-4 dès lors que ces personnes font appel à la générosité publique au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991.

Commissaires aux comptes et entités visés par la rotation

Selon le dispositif résultant de la bonne pratique professionnelle identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010 :

① sont soumis à l'obligation de rotation : les commissaires aux comptes personnes physiques et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, les associés signataires des personnes et entités entrant dans le champ de la rotation ;

② entrent dans le champ de la rotation⁽¹⁾ :

- les personnes et entités dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé (Euronext et autres marchés réglementés européens) ;
- les personnes morales visées à l'article L.612-1 et les associations visées à l'article L.612-4 dès lors que ces personnes font appel à la générosité publique ;
- les filiales françaises importantes de ces entités.

⁽¹⁾ – *les filiales étrangères ne sont pas concernées par l'obligation légale de rotation en France ;*

– les entités entrant dans le périmètre de combinaison d'une entité entrant dans le champ de la rotation ne sont pas concernées par la rotation.

2.7 | Tableau de synthèse des principaux sujets abordés dans les avis rendus en 2010 et au début 2011 par le Haut Conseil

Objet de la saisine	Qualité de l'auteur de la saisine	Date de l'avis du H3C
Prestations réalisées antérieurement à l'acceptation d'un mandat de commissaire aux comptes		
Un cabinet de commissariat aux comptes peut-il accepter le mandat de commissaire aux comptes d'une société compte tenu de la réalisation antérieure par un membre du réseau du cabinet et pour le compte de la société, d'une prestation d'assistance à la comptabilisation d'une acquisition ?	Commissaire aux comptes	15 février 2010 et 19 février 2010 (Annexes 2.1 et 2.2)
Un cabinet de commissariat aux comptes peut-il accepter le mandat de commissaire aux comptes d'une société, compte tenu de la fourniture de prestations, par des membres de son réseau, antérieurement à cette nomination ?	Commissaire aux comptes	11/06/2010 (Annexe 2.3)
Un cabinet de commissariat aux comptes peut-il accepter le mandat de commissaire aux comptes d'une société, compte tenu de la réalisation antérieure par un membre de son réseau et pour le compte d'une succursale de la société, de prestations en matière comptable, sociale et fiscale ?	Entité contrôlée	08/07/2010 (Annexe 2.5)
Un cabinet de commissariat aux comptes peut-il accepter la mission de certification des comptes d'une entité qui a bénéficié d'un apport d'actifs et de passifs d'une autre entité, pour laquelle il a réalisé antérieurement, une mission de « présentation de comptes » régie par les normes de l'Ordre des experts-comptables ?	Commissaire aux comptes	26/07/2010 (Annexe 2.6)
Recours à des professionnels n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes		
Un commissaire aux comptes peut-il recourir, pour l'accomplissement de sa mission de certification, à des professionnels qui n'appartiennent pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat ?	Président de CRCC et secrétaire général du Haut Conseil	24/06/2010 (Annexe 2.4)
Un commissaire aux comptes peut-il avoir recours pour la réalisation de la revue indépendante à un commissaire aux comptes n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice des mandats ?	Secrétaire général du Haut Conseil	07/04/2011 (Annexe 2.9)
Les travaux de certification peuvent-ils être répartis entre le commissaire aux comptes et un prestataire externe, se présentant comme « auditeur contractuel », chargé par l'entité d'une intervention de « contrôleur des comptes » ?	Secrétaire général du Haut Conseil	04/11/2010 (Annexe 2.7)
Démission du mandat de commissaire aux comptes en cas de survenance d'un événement particulier		
Un cabinet de commissariat aux comptes peut-il différer sa démission pour ne pas perturber l'arrêté des comptes de l'entité dont il certifie les comptes ?	Commissaire aux comptes	17/02/2011 (Annexe 2.8)
Rupture anticipée du mandat de commissaire aux comptes		
Une entité peut-elle mettre fin au mandat de son commissaire aux comptes nommé en dehors de toute obligation légale, avant le terme des six exercices prévu par le code de commerce ?	Entité contrôlée et commissaire aux comptes	07/04/2011 (Annexe 2.9.)

2.8 | Autres saisines et requêtes

Saisines en cours d'examen

Objet de la saisine	Qualité de l'auteur de la saisine
Co-commissariat	Commission bancaire, Autorité de contrôle prudentiel, Autorité des marchés financiers
Appréciation de la répartition des travaux entre les co-commissaires aux comptes	
Exercice en réseau	
Appartenance à un réseau d'un cabinet de commissaires aux comptes membre d'un groupement	Commissaire aux comptes
Appartenance à un réseau de sociétés ou de cabinets d'expertise comptable et/ou de commissariat aux comptes	Président d'une compagnie régionale des commissaires aux comptes
Appartenance à un réseau de sociétés liées entre elles par un lien capitalistique	Commissaire aux comptes
Recours à des collaborateurs externes	
Recours à des collaborateurs d'un centre de services partagés installé à l'étranger, pour la réalisation de certains travaux d'audit	Commissaire aux comptes
Exercice du commissariat aux comptes par la fédération de révision agricole	
Organisation des fédérations agricoles – Exercice du commissariat aux comptes par la fédération de révision dans un groupe coopératif agricole	Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et Commissaire aux comptes
Intervention du commissaire aux comptes dans les comités d'entreprise	
Mise en œuvre de la procédure d'alerte par le commissaire aux comptes d'un comité d'entreprise	Entité contrôlée
Mission d'approbation du bilan du comité d'entreprise de l'entité dont les comptes sont certifiés	Secrétaire général du Haut Conseil

Demandes d'informations

En 2010, le secrétaire général a été destinataire de différentes demandes d'informations. Certaines portaient sur l'organisation du Haut Conseil, ses travaux et ses publications, d'autres étaient relatives à la réglementation applicable aux commissaires aux comptes. Ces demandes ont été traitées par les services du Haut Conseil.

La présentation des avis rendus et de la bonne pratique professionnelle identifiée en 2010, proposée dans le présent rapport, ne saurait se substituer aux dites publications auxquelles il convient de se référer. Ces dernières ont été rendues publiques sur le site internet du Haut Conseil (<http://www.h3c.org/publications.htm>) et figurent en annexe au présent rapport d'activité.

3 | Contrôler

Les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques organisés et mis en œuvre sous la responsabilité du Haut Conseil.

Les objectifs et les modalités des contrôles périodiques, tenant compte des principes énoncés par la 8e directive et la recommandation européenne, sont fixés par le Haut Conseil. 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 en tenant compte de l'environnement de leurs mandats et notamment de l'efficience de leur organisation et de leurs procédures pour la conduite de la mission de certification.

Les contrôles des cabinets certifiant les comptes d'entités d'intérêt public (« EIP »), dits « cabinets EIP » sont mis en œuvre directement par le Haut Conseil. Ils sont réalisés par des contrôleurs employés par lui ou sont délégués à la Compagnie nationale, le champ et les modalités de cette délégation ayant été définis par le Haut Conseil et figurant dans sa décision 2009-04.

Définition des entités d'intérêt public (fixée par l'article R.821-26 du code de commerce)

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.

Les contrôles des cabinets ne certifiant pas les comptes d'« EIP », dits « cabinets non EIP » sont réalisés par des contrôleurs praticiens désignés par les compagnies régionales.

Des précisions sur l'organisation et la méthodologie des contrôles périodiques sont présentées en annexe 5.1.

Les commissaires aux comptes sont contrôlés au moins tous les six ans, cette périodicité étant ramenée à trois ans pour les commissaires aux comptes exerçant des fonctions de contrôle légal des comptes auprès d'entités d'intérêt public (EIP) mentionnées à l'article R.821-26 du code de commerce.

Le Haut Conseil a élaboré un programme plurianuel de contrôles dont la mise en œuvre a débuté en 2009 pour les « cabinets EIP » et en 2008 pour les cabinets ne détenant pas de mandats d'entités d'intérêt public.

Le premier cycle de contrôle des cabinets prendra fin à l'issue de la réalisation du programme de l'année 2011 pour les « cabinets EIP » et de l'année 2013 pour les « cabinets non EIP ». Un deuxième cycle débutera à compter de l'année 2012 pour les premiers.

L'année 2010 constitue donc la deuxième année de mise en œuvre du premier cycle triennal de contrôle des « cabinets EIP » et la troisième année du premier cycle pluriannuel de contrôle des « cabinets non EIP ».

Le Haut Conseil, à l'occasion de l'émission de son rapport annuel 2009, a rendu compte des résultats de contrôles mis en œuvre en 2009.

Le présent rapport porte sur les contrôles réalisés au titre de l'année 2010 et relatifs à un échantillon de mandats de commissaires aux comptes concernant des exercices comptables clos en 2008 ou 2009. Les résultats distinguent les « cabinets EIP » et les « cabinets non EIP ».

Ils portent sur le contrôle de **183 « cabinets EIP »** et de **801 « cabinets non EIP »**.

Les résultats de ces contrôles sont restitués à partir du rapport présenté par le secrétaire général du Haut Conseil à son collège et des rapports de la Compagnie nationale établis au titre des contrôles réalisés par les instances professionnelles. Ils sont présentés de manière synthétique en conservant l'anonymat des situations.

Le présent rapport présente également le suivi mis en place à la suite de l'émission des recommandations afférentes aux contrôles des années 2008 et 2009.

3.1 | Programme de contrôle de l'année 2010

Poursuivant le programme pluriannuel de contrôle, les contrôles 2010 ont porté sur **183 « cabinets EIP » dont 2 appartenant à un grand réseau international** et sur **1 189 « cabinets non EIP »** dont 79 sélectionnés au titre d'un « re-contrôle ».

Les **183 « cabinets EIP »** ont été contrôlés selon les modalités suivantes :

- **58 « cabinets EIP » dont 2 appartenant à un grand réseau international** ont été contrôlés directement par les contrôleurs salariés du Haut Conseil. Ces cabinets détiennent des mandats d'entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé et/ou des mandats relatifs à des établissements de crédit.
- **125 « cabinets EIP »** ont été contrôlés par des contrôleurs praticiens dans le cadre de la délégation. 55 de ces cabinets détiennent un seul mandat de personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou un seul mandat d'établissement de crédit. Les 70 autres cabinets détiennent au moins un mandat « EIP » autres que ceux visés précédemment.

Les opérations de contrôle des « cabinets EIP » faisant l'objet d'un contrôle direct ont été lancées en avril 2010 ; celles concernant les « cabinets EIP » faisant l'objet d'un contrôle délégué en mai 2010. Celles des « cabinets non EIP » ont été lancées en juillet 2010.

Les contrôles effectués au cours du premier semestre 2010 ont porté sur une sélection de mandats relatifs à la certification légale des comptes de l'exercice comptable 2008. Ceux réalisés à compter du second semestre, à savoir la majorité d'entre eux, ont porté sur l'exercice 2009.

Aux fins de réaliser les opérations de « contrôle direct » des 58 « cabinets EIP », l'équipe de contrôleurs salariés du Haut Conseil, constituée en début d'année 2010 de quatre contrôleurs expérimentés et de sept contrôleurs seniors, a été renforcée par trois recrutements intervenus en cours d'année dont une personne à mi-temps. À la suite de deux départs, l'effectif à la fin du mois de décembre 2010 était de **11,5 contrôleurs**, hormis le directeur assistant le Secrétaire général du Haut Conseil. Cet effectif équivaut à **12 contrôleurs**

en année pleine. Ils ont consacré près de **19 000 heures** aux opérations de contrôle de 2010.

Aux fins de réaliser les contrôles délégués des 125 « cabinets EIP », **115 contrôleurs praticiens** sont intervenus. Ils ont disposé de 11 600 heures pour effectuer les contrôles.

Les compagnies régionales ont disposé en 2010 de **600 contrôleurs** praticiens pour réaliser les contrôles des « cabinets non EIP », qui ont consacré près de **20 900 heures** aux opérations de contrôle de 2010.

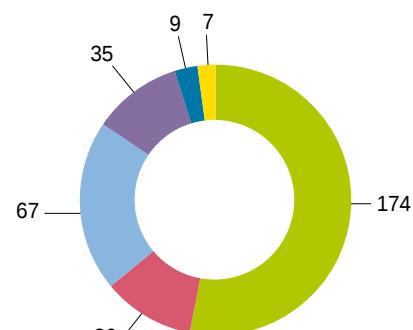
3.2 | Résultats des contrôles 2010

3.2.1 | Résultats des contrôles des « cabinets EIP »

Les **183 « cabinets EIP » contrôlés**, constitués de **676 structures** d'exercice professionnel, détiennent un total de **39 876 mandats** dont **1 368 mandats** relatifs à des « EIP » et ont consacré au total **4 465 795 heures** à la certification des comptes. Parmi eux, ont été sélectionnés deux « cabinets EIP » appartenant à un grand réseau et qui n'avaient pas été contrôlés au cours des trois dernières années.

Les contrôles ont porté sur **1 035 mandats** auxquels les cabinets ont consacré près de **457 000 heures** d'audit (soit 10 % des heures totales d'audit de ces

Nature des mandats EIP contrôlés



- Marché réglementé (dont 4 établissements de crédit cotés et 1 société d'assurances)
- Autres « EIP »
- Mutuelles
- Entités faisant appel à la générosité publique « AGP »
- Sociétés d'assurances
- Établissement de crédit non coté

cabinets). Parmi ces mandats, **328** sont relatifs à des « **EIP** ». Plus de 30 000 heures ont été consacrées aux opérations de contrôle de ces cabinets.

Cabinets appartenant à un grand réseau international

Deux cabinets ont été contrôlés à ce titre. Ils ont mobilisé **9 600 heures** de contrôles.

Outre les procédures, les vérifications ont porté sur **77 mandats**. Parmi eux 59 répondent à la définition de l'EIP.

Comme pour les années passées, les équipes de contrôleurs n'ont pas pu exploiter l'ensemble des informations relatives à l'organisation interne de ces cabinets, en raison de l'impossibilité de prendre et de conserver les copies des documents contenant les informations demandées. Les deux cabinets concernés ont fait valoir comme leurs prédecesseurs que les textes, dans leur rédaction actuelle, ne permettaient pas explicitement la prise de copies et leur conservation par les contrôleurs. De ce fait, aucune copie n'a pu être conservée à l'issue des contrôles dans les dossiers de travail des contrôleurs. Des « dossiers navettes » ont cependant été créés au sein des cabinets, permettant de sortir temporairement certains éléments pour revue au sein du Haut Conseil. Cette situation a obligé les contrôleurs à d'importantes prises de notes, nuisant à l'efficacité des travaux et à leur documentation.

Par ailleurs, les contrôleurs du Haut Conseil n'ont eu accès que de manière parcellaire à certaines informations des cabinets relatives à leur organisation et aux conditions dans lesquelles ils exercent l'activité de commissariat aux comptes. Les cabinets ont considéré qu'il ne leur était pas possible de laisser accéder les contrôleurs à des informations de nature sensible, confidentielles ou stratégiques pour l'ensemble du réseau. Ils ont évoqué soit des questions de confidentialité, soit des problèmes d'organisation qui ne leur permettaient pas de satisfaire aux demandes des contrôleurs.

Les informations recueillies par les contrôleurs du Haut Conseil n'étaient donc pas suffisantes dans certains cas pour conclure sur la totale efficacité des procédures en place au sein des cabinets.

Aucune limitation des travaux n'a toutefois été rencontrée lors de la vérification de l'exécution de la mission légale des mandats examinés à l'occasion du contrôle.

Le Haut Conseil avait relevé dans ses deux précédents rapports annuels que les contrôleurs ne disposaient pas de l'ensemble des informations souhaitées ou des copies nécessaires à l'approfondissement des vérifications et à la justification de leurs constats. Dès l'apparition de ces difficultés, le Haut Conseil a sollicité une clarification des textes applicables prévoyant notamment la prise de copies par les contrôleurs. Cette modification devrait intervenir prochainement. Par ailleurs, le Haut Conseil n'acceptera plus de limitation concernant l'accès à l'ensemble des informations demandées par les contrôleurs.

À partir des informations recueillies lors des contrôles, ont été effectués des constats communs à ces deux cabinets, compte tenu de leurs caractéristiques similaires (cabinets appartenant à un réseau international pluridisciplinaire, nombre important de mandats détenus, organisations complexes et notoriété importante). Des différences existent cependant et sont appréhendées dans le cadre des rapports et des recommandations qui leur sont délivrées individuellement.

Politique, organisation et procédures du cabinet spécifiques au commissariat aux comptes

Concernant ces deux cabinets, des éléments positifs quant aux aspects organisationnels et quant à la politique mise en œuvre pour s'assurer de la qualité des missions de commissariat aux comptes ont été constatés.

Ces cabinets s'appuient en cela sur une organisation, des valeurs partagées et des politiques communes, développées au sein de leur réseau respectif. Ils sont dotés de comités ou de directions fonctionnelles auxquelles incombent les questions d'éthique et d'indépendance, la formation, la méthodologie et la qualité de l'audit.

Ces cabinets ont mis en place une politique de recrutement adaptée et fondée sur une gestion prévisionnelle de leurs besoins. Les procédures intègrent également l'évaluation des collaborateurs des cabinets, leur rémunération et leur promotion.

Le personnel suit des formations régulières et adaptées grâce à la mise en place d'une obligation de suivi régulier de formation, en lien avec la fonction des intervenants et les spécificités des mandats traités.

La prise en compte des risques d'atteinte à l'indépendance s'appuie sur des règles écrites et des outils d'organisation.

Toutefois, les tests réalisés par les contrôleurs ont révélé que certaines des procédures mises en place ou écrites par ces cabinets n'étaient pas toujours suffisamment bien appliquées par leurs directions ou services ou pouvaient être améliorées sur quelques points.

Il en est ainsi des obligations de déclarations d'activité, de la vérification par les directions du respect par les associés ou les collaborateurs des obligations de formation professionnelle des commissaires aux comptes inscrits, de la bonne utilisation par les associés des outils d'aide à la réalisation des audits, de la prise en compte de manière explicite des normes d'exercice professionnel dans ces outils, de la qualité de la documentation des dossiers d'audit et de la fiabilité de l'archivage de ces dossiers. À ce titre, il apparaît que les cabinets devraient renforcer l'efficience des systèmes informatiques permettant l'accès, le suivi administratif et la gestion des dossiers de certification des comptes.

Il est également ressorti des contrôles effectués que les critères de promotion concernant les associés du cabinet exerçant des missions de certification des comptes devraient davantage tenir compte de la qualité des audits et moins du développement commercial. Enfin, il a été regretté que les techniques de contrôle interne des cabinets (revue indépendante et contrôle interne de cabinet) au regard des missions exercées par les associées n'aient pu être totalement vérifiées ni testées faute par les cabinets de conserver ou de laisser accessible les résultats de ces contrôles.

Les contrôles réalisés ont porté une attention particulière au respect des règles d'indépendance.

Il a été noté à ce sujet, la mise en place de procédures détaillées et la constitution de bases de données offrant aux associés la possibilité de vérifier s'ils sont en mesure d'accepter des prestations de services demandées par les entités. Toutefois, il a

été constaté, soit lors de tests, soit à l'occasion des contrôles effectués sur les mandats (cf. *infra*) un défaut de contrôle effectif de la part des directions générales des « prestations non audit » réalisées par le cabinet ou des membres de son réseau. Il est apparu également une insuffisance de l'analyse préalable des prestations et de sa documentation. En outre, la saisine du Haut Conseil pour avis en cas de doute n'était pas systématisée⁷.

Exécution de la mission légale

Il est ressorti des contrôles que les cabinets concernés s'étaient dotés d'outils et de méthodes permettant aux équipes d'audit de suivre une démarche d'audit structurée. Les intervenants disposent des compétences nécessaires et ont suivi des formations en accord avec les spécificités des mandats. Ces éléments contribuent à la qualité d'ensemble des audits réalisés par les cabinets.

Il a toutefois été relevé trop fréquemment une faiblesse dans la documentation des dossiers d'audit et leur archivage (cf. *supra*).

Le contrôle a également permis d'identifier de manière ponctuelle sur quelques mandats contrôlés une application insuffisante des normes d'exercice professionnel suivantes, notamment sur les points énumérés ci-dessous :

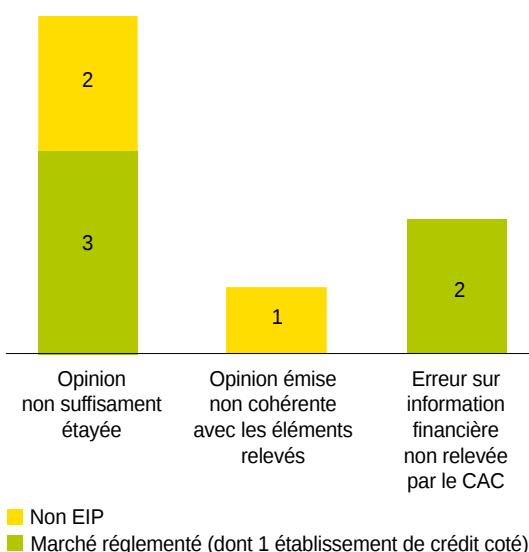
- la documentation de la compétence et de l'indépendance d'un expert et la nature de ses travaux, en application de la norme « intervention d'un expert » ;
- la prise en compte de la possibilité de fraudes dans l'audit des comptes ;
- la connaissance de l'entité auditee, de son environnement et l'évaluation du risque d'anomalies significatives, les procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques ;
- l'obtention de lettres d'affirmation comprenant l'ensemble des éléments relatifs prévus par la norme « déclarations de la direction » ;
- le contenu des lettres de mission ;
- la détermination des seuils de signification.

⁷ Conformément à l'article L.822-11 du code de commerce et des articles 12, 23 et 24 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

L'application de la norme relative à l'audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes a laissé apparaître de manière fréquente un déséquilibre dans le budget des honoraires des commissaires aux comptes qui traduisait un déséquilibre dans la répartition des travaux. Il a été noté que ce déséquilibre aboutissait à confier la plupart des travaux à ces cabinets lorsque le co-commissariat s'exerçait avec un cabinet n'appartenant pas à un grand réseau international. Ont également été relevées une absence de modification de la répartition des travaux entre commissaires aux comptes sur la durée des travaux, une insuffisance de la concertation préalable entre commissaires aux comptes, une absence ou une insuffisance de la revue croisée.

Une insuffisance d'esprit critique de la part des commissaires aux comptes a également été notée à plusieurs reprises, 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.

Même si les contrôles de l'information financière se sont révélés satisfaisants dans l'ensemble, il a été relevé pour 28 mandats que des indications complémentaires étaient souhaitables pour la bonne information des tiers sans toutefois que les lacunes aient un impact sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes.



Enfin, pour 6 mandats, ont été relevées des insuffisances dans la conduite de la mission pouvant mettre en cause la fiabilité de l'opinion émise (incohérences entre les travaux d'audit et l'opinion, anomalies dans la démarche d'audit et insuffisances dans la documentation des travaux d'audit). Pour deux mandats, l'insuffisance de l'information financière donnée par l'entité était significative et aurait dû être relevée par les commissaires aux comptes. Les informations étaient relatives à la sensibilité d'un modèle de valorisation d'instruments financiers et à un impact financier potentiel de litiges fiscaux.

Autres « cabinets EIP »

181 cabinets ont été contrôlés : **56 cabinets** directement par les contrôleurs salariés du Haut Conseil, et 125 cabinets par des contrôleurs praticiens dans le cadre de la délégation. Les contrôles ont concerné **958 dossiers de mission de certification**. Parmi eux 269 répondent à la définition de l'EIP.

Politique, organisation et procédures du cabinet spécifique au commissariat aux comptes

a) Organisation et procédures

L'organisation et les procédures spécifiques au commissariat aux comptes mises en place par les cabinets contrôlés appartenant à cette catégorie sont apparues appropriées au regard de leur activité et de l'effectif participant aux missions légales. La majorité des cabinets contrôlés présente une organisation et des procédures qui contribuent à la qualité de l'audit. Ces cabinets disposent d'outils et de logiciels d'audit en vue d'exercer l'activité de commissariat aux comptes. Le degré de formalisation des procédures tient compte du nombre de mandats détenus, du nombre d'intervenants sur les mandats et du nombre de signataires exerçant au nom du cabinet.

Il a été relevé comme l'année précédente, la nécessité pour quelques cabinets de mettre à jour et de compléter leurs procédures et les outils méthodologiques notamment en vue de la certification des comptes consolidés et du contrôle de l'information financière. De même, font parfois défaut des rubriques de conformité aux règles d'exercice professionnel.

En 2010, l'instauration par les cabinets de procédures spécifiques liées à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme conformément à la décision du Haut Conseil, a fait l'objet d'une attention particulière par les contrôleurs. En effet, ces dispositions ne sont applicables qu'à compter des exercices comptables 2010, alors que ceux vérifiés au titre du programme concernaient les exercices clos en 2009. Un tiers des cabinets a commencé à mettre en place des procédures spécifiques liées à la lutte contre le blanchiment des capitaux. L'appartenance à un réseau constitue un facteur facilitant la mise en place de procédures sur ce thème.

b) Ressources humaines

Les cabinets disposent dans l'ensemble de ressources humaines adéquates aux missions exercées, ce personnel ne consacrant pas l'intégralité de son temps à l'activité de commissariat aux comptes. Il a été relevé une implication importante des associés signataires dans les cabinets et ce quelle que soit leur taille. Environ 20 % de cabinets ne disposent pas de personnel mais il s'agit pour la plupart d'entre eux de cabinets qui détiennent moins de 50 mandats. Dans la moitié d'entre eux le commissaire aux comptes exerce seul et réalise seul les travaux d'audit, les autres faisant exclusivement appel à des collaborateurs d'expertise comptable. La moitié des cabinets contrôlés font appel à des collaborateurs externes membres de leur réseau ou appartenant à des cabinets liés juridiquement et financièrement. Il a été relevé que le recours à ces collaborateurs donnait lieu à une formalisation des seuls aspects liés à la rémunération. Les autres aspects relatifs à la formation ou au respect des règles d'indépendance sont encore trop souvent peu formalisés.

Dans la majorité des cabinets, les associés et les collaborateurs suivent des formations suffisantes et adaptées aux missions dont ils ont la charge. Cependant il a été observé dans quelques cabinets, comme l'année précédente, que la formation était insuffisante pour des mandats EIP nécessitant des compétences particulières, soit en raison du secteur auquel appartiennent les entités auditées (banque,

mutuelle), soit parce que des entités présentent leurs comptes selon le référentiel comptable IFRS. Cette observation vise essentiellement les cabinets détenant un seul mandat EIP.

c) Prise en compte des risques d'atteinte à l'indépendance

La grande majorité des cabinets a mis en place des procédures formalisées d'acceptation ou de maintien de mission et s'appuie sur des déclarations annuelles d'indépendance établies par les associés et les collaborateurs, destinées à vérifier leur indépendance vis-à-vis des entités auditées. En ce qui concerne les cabinets appartenant à un réseau, les procédures de contrôle des risques d'atteinte à l'indépendance en cas de réalisation de prestations autres que l'audit, sont trop souvent fondées sur les seules déclarations des membres du réseau

Comme l'année précédente, ont été notées des situations susceptibles d'affecter l'indépendance des commissaires aux comptes à l'égard des entités dont ils étaient appelés à certifier les comptes. Dans quelques cas, et ce, quelle que soit la taille du cabinet, il est apparu que le risque lié à l'importance des honoraires d'une mission d'audit, par comparaison avec les honoraires totaux du cabinet, n'avait pas été suffisamment appréhendé et qu'aucune mesure de sauvegarde n'avait été mise en place. De plus, ont été relevées pour quelques cabinets :

- la réalisation de « prestations non audit » par le commissaire aux comptes ou un membre de son réseau auprès de l'entité auditee (3 cas) susceptibles de placer le commissaire aux comptes en situation d'atteinte à l'indépendance ;
- l'existence de liens entre le cabinet et le cabinet d'expertise comptable ou le conseil juridique intervenant sur un ou plusieurs mandats dont le cabinet est titulaire (9 cas).

Enfin, pour 6 cabinets, dont un mentionné précédemment, a été constaté le non-respect des dispositions de l'article L.822-9 du code de commerce prévoyant l'impossibilité d'exercer au sein de plus de deux structures en dehors des dérogations accordées.

d) Contrôle interne de qualité

Le contrôle de qualité interne « a posteriori » est surtout mis en œuvre pour les cabinets les plus structurées appartenant à un réseau ou une association technique et détenant plusieurs mandats EIP et notamment d'entités cotées sur un marché réglementé.

Il convient de noter que la mise en place d'un processus de contrôle de qualité interne reste exceptionnelle dans les cabinets détenant des mandats EIP autres que des entités cotées sur un marché réglementé ou des établissements de crédit, quand bien même le mandat serait considéré à risques. Il en est de même de la revue indépendante.

La revue indépendante a principalement été mise en place par la moitié des cabinets certifiant les comptes d'entités cotées sur un marché réglementé. Elle est parfois étendue aux autres mandats à risques. Elle est rarement mise en place par les cabinets ayant un nombre restreint d'associés signataires.

e) Respect des obligations réglementaires

La majorité des cabinets contrôlés s'est organisée pour respecter les exigences liées à la rotation des signataires même si peu d'entre eux ont formalisé une procédure écrite. Quelques cabinets n'ont pas respecté les exigences liées à la rotation du signataire. Dans la plupart des cas, ce non-respect résulte d'une mauvaise interprétation de la réglementation. Il convient de relever que la Bonne Pratique Professionnelle parue le 22 juillet 2010 prévoit ces cas de figure sujets à interprétation et facilitera ainsi le respect par les commissaires aux comptes des obligations liées à la rotation.

Encore trop souvent cette année et comme l'année précédente, des défaillances dans le respect des obligations déclaratives ont été constatées. Les déclarations d'activité sont partielles ou erronées et par ailleurs, les demandes de dérogations au barème d'heures ne sont pas établies pour certains mandats. Des omissions dans le contenu du rapport de transparence ou des retards de publication ont comme l'année précédente été relevées.

Il a également été relevé que l'obligation de publication du rapport de transparence n'était pas respectée pour plus d'un tiers des cabinets alors même qu'ils détiennent toujours le mandat leur imposant cette obligation.

Exécution de la mission légale

Les résultats des contrôles montrent tout d'abord que pour 877 des 958 mandats examinés, il n'a pas été observé de diligences insuffisantes dans la conduite de la mission légale. Il a pu être noté que les procédures et outils mis en place par les cabinets avaient été utilisés par les signataires et leurs équipes pour les mandats contrôlés et avaient contribué par suite à l'homogénéisation de la démarche d'audit et au renforcement de la qualité de la mission de certification des comptes. Cette dernière était conduite de manière satisfaisante dans le respect des normes d'exercice professionnel et des règles déontologiques.

Toutefois, des faiblesses ont été notées. Il convient de préciser que celles-ci⁸ n'ont pas été constatées de manière systématique au sein de chaque cabinet contrôlé, mais n'en demeuraient pas moins suffisamment fréquentes dans l'ensemble des cabinets contrôlés pour être relevées.

Comme l'année précédente, il a été constaté de manière répétée et ce, quelle que soit la structure des cabinets, un défaut de formalisation et de documentation de la démarche d'audit, et notamment dans ses aspects relatifs à la prise de connaissance de l'entité, à l'analyse des risques d'audit, à leur évaluation et les réponses apportées en termes de procédures d'audit à mettre en œuvre.

Par ailleurs, les normes d'exercice professionnel suivantes doivent faire l'objet d'une meilleure application par les cabinets :

- lettre de mission ;
- prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes ;
- déclarations de la direction ;
- utilisation des travaux d'un expert-comptable ;
- justification des appréciations ;
- demande de confirmation des tiers ;

⁸ Faiblesse comptée à partir du moment où le point est relevé pour au moins un mandat contrôlé dans le cabinet.

- événements postérieurs à la clôture de l'exercice ;
- documentation de l'audit ;
- rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés ; attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

Les faiblesses relevées ont trait parfois à des questions de formalisation, ou relèvent d'une mauvaise utilisation de la procédure d'audit décrite dans la norme, ou encore d'un non-respect d'une partie des dispositions de celle-ci.

Les contrôles ont mis en avant dans plus de ¾ des cabinets une réelle difficulté d'application de la norme d'exercice professionnel « Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes » y compris par les cabinets les plus structurés. Les insuffisances observées ont trait à une répartition quantitative ou qualitative déséquilibrée des diligences, une absence de modification régulière des travaux entre les co-commissaires aux comptes, ainsi qu'une absence de formalisation de la revue croisée des travaux ou de jugement critique de cette revue. Il a été également relevé que les cabinets de taille modeste rencontraient des difficultés avec leur confrère pour aboutir à une répartition équilibrée des travaux et des honoraires de la mission.

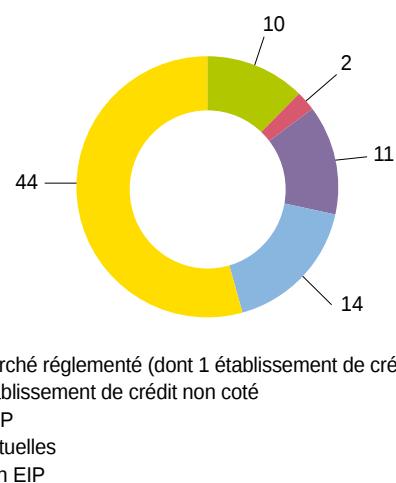
Pour **17 cabinets**, les déficiences relevées dans l'exercice du co-commissariat aux comptes sont de nature à remettre en cause la fiabilité des conclusions émises par l'un des co-commissaires aux comptes sur les mandats. Ces déficiences concernent **21 mandats** dont 10 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé, 5 établissements de crédit, une société d'assurance et 5 entités non EIP. Les raisons de ces déséquilibres sont souvent la faiblesse des moyens humains des cabinets concernés et le défaut de formation dans le domaine des IFRS qui rend insuffisant l'audit des zones de risque.

Par ailleurs, pour **2 cabinets**, ont été relevées des situations révélant le non-respect de la notion de structures d'exercice professionnel distincte prévue par l'article 17 du code de déontologie.

Comme l'année précédente, a été constatée la nécessité de renforcer le contrôle de l'information

financière en développant des outils adéquats et en formalisant les contrôles effectués. L'amélioration attendue repose sur la modification des outils de contrôle, qui à ce jour, sont apparus incomplets, voire absents sur cet aspect de la mission légale. Il a été notamment relevé que les questionnaires de vérification de l'annexe des comptes annuels étaient incomplets et ceux de l'annexe des comptes consolidés en normes IFRS souvent inexistant. Cela concerne la moitié des cabinets qui détiennent un seul mandat marché réglementé. Il faut cependant noter que le contrôle de l'information financière était parfois réalisé dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes, l'un des deux co-commissaires aux comptes s'appuyant alors sur les contrôles effectués par l'autre commissaire aux comptes.

81 mandats ont révélé des insuffisances dans l'accomplissement de la mission légale qui sont susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion émise ou la qualité de l'information financière. Certaines de ces insuffisances et faiblesses ne remettent pas toutefois nécessairement en cause l'opinion émise mais font obstacle à sa validation par les contrôleurs. D'autres en revanche amènent à constater des incohérences entre les diligences effectuées et l'opinion émise.

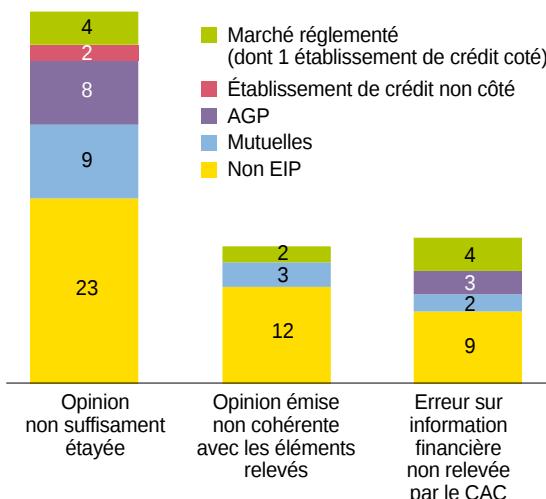


Tout d'abord, pour 27 mandats, dont quatre relatifs à des sociétés cotées sur un marché réglementé, il a été relevé que les diligences réalisées par le signataire du rapport d'audit ne permettaient pas au contrôleur de valider les conclusions du commissaire aux comptes quant à l'opinion émise. Par ailleurs,

pour 19 mandats ont été constatées des insuffisances dans la documentation fournie et dans la justification du jugement professionnel sur des postes significatifs tels qu'elles ressortaient du dossier contrôlé, ne permettant pas de justifier pleinement les diligences mises en œuvre. Pour ces mandats, seul l'accomplissement d'un nouvel audit aurait permis aux contrôleurs de conclure sur la pertinence de l'opinion délivrée, ce qui n'entre pas dans leur mission.

Ensuite, concernant 18 mandats, 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 et n'en a pas tiré les conséquences quant à l'opinion émise.

Enfin pour 17 mandats, l'opinion émise n'est pas apparue, au vu des diligences mises en œuvre par les commissaires aux comptes, cohérente avec les éléments relevés. Ces derniers, non pris en compte dans l'opinion, ont par exemple trait, soit à une information financière insuffisante, soit à une mauvaise application de certains principes comptables ou de certaines normes IFRS par l'entité auditee.



Les 81 mandats pour lesquels des insuffisances de diligences ont été relevées dans la conduite de la mission légale sont détenus par 48 cabinets. Parmi eux, 17 ont présenté sur plusieurs mandats des insuffisances importantes dans l'accomplissement des diligences par les signataires. Dans la plupart des cas, les difficultés rencontrées s'expliquent

principalement par une faiblesse des outils de contrôle qui entraînent soit des diligences insuffisantes soit des erreurs non relevées dans l'information financière.

Compte tenu de ces constats, le secrétaire général du Haut Conseil adressera des recommandations individuelles aux cabinets concernés.

Recommandations individuelles

Les recommandations porteront sur les thèmes suivants :

- la formation des intervenants sur les missions et notamment dans le domaine des normes comptables internationales, de l'audit des comptes consolidés et des spécificités liées à l'audit dans les secteurs de la banque et des mutuelles ;
- la prévention des situations de risques d'atteinte à l'indépendance vis-à-vis des entités auditées ;
- l'actualisation et le développement des outils méthodologiques pour contrôler les comptes consolidés et notamment lorsqu'ils sont établis en norme IFRS ;
- la mise en place d'un dispositif de contrôle qualité de la mission sur les mandats à risque ;
- la prévention du blanchiment et du financement du terrorisme ;
- le respect des obligations réglementaires : le rapport de transparence, les dérogations au barème du nombre d'heures d'audit et les déclarations d'activité ;
- la mise en place d'une organisation permettant de suivre l'avis du Haut Conseil du 24/06/2010 qui traite du recours à des collaborateurs « externes » ;
- la mise en place d'une procédure concernant la rotation des signataires afin de respecter les articles L 822-14 et R.822-94 du code de commerce et de suivre la Bonne Pratique Professionnelle identifiée en juillet 2010 par le Haut Conseil.

Il sera également demandé aux cabinets concernés de veiller à formaliser, justifier et documenter leur démarche d'audit et les diligences effectuées et de mieux appliquer les normes d'exercice professionnel relatives :

- à la lettre de mission ;
- à l'évaluation du risque d'anomalies significatives et les procédures d'audit mises en œuvre ;

- aux techniques de contrôle permettant de collecter des éléments de preuve suffisants en utilisant mieux les demandes de confirmation des tiers et les déclarations de la direction ;
- à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ;
- aux rapports du commissaire aux comptes et à la justification des appréciations ;
- à la documentation de l'audit.

Il sera enfin demandé aux cabinets concernés de renforcer leur contrôle sur l'information financière délivrée par les entités auditées.

Enfin certains cabinets devront mettre en œuvre des diligences en adéquation avec les spécificités des mandats contrôlés en vue de fiabiliser l'opinion émise. À ce titre, il sera demandé aux cabinets concernés d'élaborer un plan d'amélioration et de le communiquer au secrétaire général du Haut Conseil. En fonction de ce plan, il pourra être programmé un suivi du cabinet sans attendre un prochain contrôle périodique.

3.2.2 | Résultats des contrôles des « cabinets non EIP »

1 189 « cabinets non EIP » ont été contrôlés. Parmi eux, 79 cabinets ont été contrôlés dans le cadre d'un nouveau contrôle décidé par les compagnies régionales à la suite des contrôles réalisés en 2008. Ils ont porté principalement sur l'exécution de la mission légale relative aux comptes des exercices clos en 2009.

La Compagnie nationale a adressé son rapport au Haut Conseil à la fin du mois de mai de cette année. Les résultats des contrôles des « cabinets non EIP » portent sur **801 cabinets** ayant donné lieu à une restitution définitive au titre du programme 2010 et 313 cabinets contrôlés au titre du programme 2008 et 2009. Ces **1 114** cabinets détiennent **19 506** mandats et y consacrent **1 211 336** heures d'audit. Les vérifications ont concerné **2 369 dossiers de certification**. 20 900 heures ont été consacrées aux opérations de contrôle de ces 1 114 cabinets.

Résultats des contrôles 2010 des « cabinets non EIP »

Politique, organisation et procédures du cabinet spécifiques au commissariat aux comptes

a) Organisation et procédures

La majeure partie des « cabinets non EIP » exerce une activité pluridisciplinaire dont le commissariat aux comptes ne constitue pas la part prépondérante. Ces cabinets, lorsqu'ils détiennent plus de 20 mandats, ont mis en place une organisation et des procédures en vue de l'exercice du commissariat aux comptes. Les cabinets se sont également dotés d'outils méthodologiques pour l'exercice du commissariat aux comptes. Concernant les cabinets détenant moins de 20 mandats, la formalisation des procédures fait souvent défaut. Les cabinets s'appuient alors sur une forte implication des signataires dans la prise de connaissance des entités et de leur environnement et paraissent limiter les risques compte tenu du faible nombre d'intervenants.

Cependant et, comme déjà relevé l'année précédente, l'absence de formalisation des procédures crée un risque pour le cabinet, notamment lorsque ce dernier ne peut plus se reposer sur le signataire (démission, terme du mandat, retrait...) et ne s'est pas organisé en dehors de la compétence de l'associé en charge du mandat.

b) Ressources humaines

Les cabinets ont adapté le recours au personnel en fonction de leur activité. La plupart des cabinets détenant plus de 100 mandats disposent généralement de leur propre personnel même si ce dernier ne consacre pas l'intégralité de son temps au commissariat aux comptes. À l'inverse, les cabinets font appel à des collaborateurs externes lorsque le commissariat aux comptes ne présente pas une part prépondérante de l'activité. Le personnel externe est, dans la majorité des cas, issu de sociétés d'expertise comptable avec lesquelles les cabinets ont des liens juridiques et financiers mais se trouve souvent sans expérience du commissariat aux comptes. Cette pratique est par ailleurs rarement encadrée.

La formation des associés et des collaborateurs qui interviennent sur les missions d'audit est apparue insuffisamment axée sur le domaine du commissariat aux comptes pour un tiers des cabinets. Par ailleurs, dans 30 % des cabinets détenant moins de 100 mandats le temps de formation suivi par les associés ne respecte pas l'obligation de formation fixée par l'arrêté du 19 décembre 2008.

c) Prise en compte des risques d'atteinte à l'indépendance

La question de l'indépendance vis-à-vis des entités auditées fait l'objet d'une attention particulière par les cabinets. Cependant, elle n'est pas toujours traitée à l'aide de procédures formalisées (absence par exemple d'attestations d'indépendance), notamment par les cabinets dont l'activité de commissariat aux comptes est exercée par un seul signataire. 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, voire de risque réalisé. Il a également été identifié des cas de non-respect des exigences fixées par l'article 17 du code de déontologie en matière de co-commissariat.

d) Respect des obligations réglementaires

Il a été relevé que les obligations déclaratives, qu'il s'agisse des déclarations d'activité ou des demandes de dérogation au barème d'heures, ne sont pas toujours respectées par les cabinets, et ce, quelle que soit la taille des cabinets.

Exécution de la mission légale

Pour 89 % des cabinets contrôlés, il n'a pas été constaté de faiblesses dans la conduite de la mission légale susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion.

Toutefois, pour une grande partie des mandats examinés, la nécessité d'apporter des améliorations dans l'application des normes d'exercice professionnel a été relevée.

Comme en 2009, il a fréquemment été constaté un défaut de formalisation et de justification de la démarche d'audit mise en œuvre. La prise de

connaissance de l'entité et l'analyse des procédures de contrôle interne ainsi que l'évaluation des risques sont insuffisamment documentées. De plus, le lien entre les procédures d'audit mises en œuvre et l'évaluation des risques identifiés n'apparaît pas clairement dans les dossiers.

Il a été noté que les cabinets dans leur ensemble n'avaient pas appliqué de manière totalement satisfaisante les normes d'exercice professionnel suivantes :

- lettre de mission ;
- planification de l'audit ;
- documentation de l'audit des comptes ;
- déclarations de la direction ;
- demandes de confirmation des tiers ;
- rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés.

Quelques cabinets ont par ailleurs mal appliqué les normes d'exercice professionnel suivantes :

- utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité ;
- anomalies significatives et seuil de signification ;
- prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes ;
- caractère probant des éléments collectés ;
- justification des appréciations.

Ont notamment été observés :

- une mauvaise utilisation des techniques d'audit telles que les demandes de confirmation ;
- une insuffisance de la documentation des diligences réalisées ;
- une rédaction irrégulière des rapports de certification ;
- une absence d'appréciation de la qualité des travaux de l'expert comptable lorsqu'ils sont utilisés dans les travaux de certification ;
- l'absence de détermination ou de justification du seuil de signification ;
- un défaut d'assistance à l'inventaire physique lorsque les stocks sont significatifs ;
- le défaut de justification d'appréciations concernant des éléments importants dans le rapport de certification ou à l'inverse des commissaires aux comptes dispensateurs d'informations.

À ces faiblesses, s'ajoutent, pour certains cabinets, des défauts de documentation du contrôle

de l'information financière ne permettant pas de justifier l'accomplissement de cette vérification ou n'explicitant pas les conséquences à tirer de l'absence d'information dans l'annexe.

Le secrétariat général a identifié, pour 11 % des « cabinets non EIP » contrôlés, en grande majorité des cabinets détenant moins de 100 mandats, des insuffisances dans l'exécution de la mission légale caractérisées par des diligences insuffisantes et un cumul des faiblesses dans l'application des normes d'exercice professionnel citées précédemment qui ne permettent pas d'étayer l'opinion émise. Seul l'accomplissement d'un nouvel audit aurait permis aux contrôleurs de conclure sur la pertinence de l'opinion délivrée, ce qui n'entre pas dans leur mission. Les insuffisances relevées dans ces cabinets se répartissent de la façon suivante :

- l'émission d'une opinion non cohérente avec les travaux réalisés par le commissaire aux comptes (41 % de ces cabinets) ;
- des diligences insuffisantes pour étayer l'opinion émise (33 % de ces cabinets) ;
- des diligences insuffisantes concernant l'information financière fournie dans l'annexe non relevées par le commissaire aux comptes, notamment concernant l'information sur la continuité d'exploitation (26 % de ces cabinets).

De l'examen approfondi de ces rapports, un certain nombre de recommandations à adresser aux cabinets ont d'ores et déjà été recensées en vue de renforcer la qualité de l'audit.

Recommandations individuelles

Concernant l'organisation et les procédures spécifiques au commissariat aux comptes, il sera demandé aux cabinets possédant une organisation peu adaptée à l'activité de commissariat aux comptes de renforcer leurs procédures en vue d'améliorer la formalisation de l'exécution de la mission légale. Par ailleurs, les recommandations auront trait :

- à la formation des associés et des collaborateurs dans le domaine du commissariat aux comptes ;
- à la formalisation du respect des règles d'indépendance du commissaire aux comptes et des intervenants sur la mission d'audit légal ;
- aux dérogations au barème du nombre d'heures d'audit et aux déclarations d'activité.

Au titre de l'exécution de la mission légale, les recommandations porteront essentiellement sur les aspects suivants :

- l'amélioration de la formalisation de la démarche d'audit suivie en vue de renforcer l'évaluation des risques notamment au niveau des assertions d'audit et de justifier des procédures d'audit y répondant ;
- l'adaptation du plan de mission et du programme de travail au mandat contrôlé, aux spécificités de l'activité et aux risques d'audit, en les complétant ;
- le renforcement de la documentation relative aux conclusions tirées des diligences mises en œuvre ;
- une meilleure utilisation des techniques de contrôle visant à collecter des éléments de preuve suffisants tels les demandes de confirmation des tiers et les déclarations de la direction ;
- une amélioration dans la rédaction des rapports et dans la partie concernant la justification des appréciations ;
- l'établissement et la rédaction de lettre de mission complète.

Par ailleurs, l'attention des cabinets qui présentent des carences en matière de documentation des dossiers de travail au point de ne pas justifier de l'accomplissement des diligences par le commissaire aux comptes sera appelée sur les risques encourus s'ils n'apportent pas les améliorations qui s'imposent. Le secrétaire général demandera à chacun de ces cabinets de lui adresser un plan d'amélioration.

3.3 | Recommandations du Haut Conseil à la suite des constats tirés des contrôles 2010

Le Haut Conseil a émis dans son rapport annuel 2009 des recommandations de portée générale aux commissaires aux comptes lorsque les faiblesses constatées à l'occasion des contrôles 2009 avaient été rencontrées de manière fréquente.

Les résultats des contrôles 2010 sont comparables à ceux de l'année 2009 sachant que ceux-ci ont porté sur la deuxième tranche de la population à contrôler dans le cadre d'un premier cycle de contrôle des « cabinets EIP » et « non EIP ». Par conséquent les recommandations du Haut Conseil à la suite des contrôles 2010 sont souvent comparables à celles de l'année précédente.

Par ailleurs, le Haut Conseil s'assurera de la mise en place d'un suivi des cabinets dans lesquels des déficiences ont été relevées dans la conduite de la mission légale afin que les professionnels concernés remédient aux insuffisances constatées.

3.3.1 | Recommandations destinées à l'ensemble des cabinets

En premier lieu, le Haut Conseil rappelle aux commissaires aux comptes l'obligation de se maintenir à un niveau élevé de compétence en suivant une formation professionnelle appropriée à la bonne exécution de la mission légale, et de veiller également à celle de leurs collaborateurs, et ce quelle que soit la part de l'activité consacrée au commissariat aux comptes.

En deuxième lieu, le Haut Conseil rappelle aux cabinets la nécessité d'être vigilants quant à l'appréciation concrète des situations porteuses de risques d'atteinte à l'indépendance, et de saisir le Haut Conseil dans des cas où le doute sur l'existence d'incompatibilités est permis. Le Haut Conseil rappelle à cet égard que le code de déontologie prévoit qu'il doit être saisi de ces questions déontologiques.

En troisième lieu, le Haut Conseil rappelle aux professionnels l'obligation d'appliquer complètement et de manière effective et systématique les normes d'exercice professionnel lors de l'accomplissement de leur mission légale.

Il rappelle également aux cabinets la nécessité de veiller à une correcte répartition des travaux dans le cadre du co-commissariat aux comptes et de respecter de manière effective la norme d'exercice professionnel.

Enfin, le Haut Conseil recommande, comme en 2009, aux commissaires aux comptes de renforcer le contrôle de l'information financière fournie par les entités et de mieux documenter les diligences mises en œuvre.

À la suite des constats tirés des contrôles 2010, le Haut Conseil appelle l'attention des cabinets sur l'importance de mettre en place des procédures et

mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, en application des dispositions de l'article R. 561-38 du code monétaire et financier et conformément à sa décision du 14 janvier 2010.

Il appelle également l'attention des commissaires aux comptes concernés sur l'obligation de s'inscrire dans une démarche visant à respecter l'avis du Haut Conseil du 24 juin 2010 dans lequel il a précisé le cadre du recours à des intervenants externes, qui permet de s'assurer que les effectifs auxquels font appel les cabinets sont en adéquation avec les missions exercées.

Enfin, il rappelle l'obligation de fournir aux contrôleurs tous les documents et renseignements demandés lors des opérations de contrôle, en application des articles L. 821-12 et R. 821-24 du code de commerce.

3.3.2 | Recommandations destinées aux « cabinets EIP »

Recommandations destinées aux cabinets faisant partie de réseaux internationaux et pluridisciplinaires

Le Haut Conseil recommande aux cabinets faisant partie de réseaux internationaux et pluridisciplinaires, de renforcer leurs procédures relatives aux obligations réglementaires, de veiller à un meilleur contrôle par leurs directions de la bonne application des procédures du cabinet, de renforcer les procédures de documentation et d'archivage des dossiers d'audit et de renforcer les procédures de contrôle interne notamment en améliorant leur documentation et leur exploitation. Le Haut Conseil recommande également aux cabinets de veiller à l'application effective des règles et procédures mises en place par les cabinets en vue de prévenir les situations de risque d'atteinte à l'indépendance. Il recommande également de renforcer l'esprit critique des commissaires aux comptes vis-à-vis des données et informations produites par les entités auditées dans le cadre de l'établissement des éléments comptables et financiers.

Recommandations destinées aux autres « cabinets EIP »

En premier lieu le Haut Conseil recommande comme en 2009 aux cabinets de compléter leurs outils méthodologiques guidant la démarche du professionnel en vue de renforcer la qualité de l'exécution de la mission de certification des comptes, notamment des comptes consolidés.

En deuxième lieu, le Haut Conseil recommande aux cabinets de renforcer la formation en vue d'exercer des mandats nécessitant des compétences particulières liées aux secteurs ou aux spécificités comptables des entités auditées.

En troisième lieu, le Haut Conseil recommande aux cabinets qui détiennent des mandats considérés comme étant à risque de recourir à un dispositif de contrôle de qualité interne, qui, d'une part, constitue un moyen de définir des objectifs de qualité et d'en suivre la réalisation, et d'autre part, permet aux autorités externes de surveillance de s'appuyer sur lui lors de la réalisation de ses propres contrôles.

Par ailleurs, le Haut Conseil rappelle que les cabinets doivent se montrer particulièrement attentifs en vue de s'assurer du respect de l'intégralité des obligations réglementaires, et plus particulièrement de celles relatives à la publication d'un rapport de transparence.

À la suite des constats tirés des contrôles 2010, le Haut Conseil appelle l'attention des cabinets concernés sur la nécessité de mettre en place des procédures en matière de rotation des signataires conformément à la Bonne Pratique Professionnelle identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010, en application de l'article L. 822-14 du code de commerce.

3.3.3 | Recommandations destinées aux « cabinets non EIP »

En premier lieu le Haut Conseil recommande comme en 2009 aux cabinets, quelle que soit leur taille, de se doter d'outils méthodologiques et de formaliser des procédures appropriées guidant la démarche du professionnel en vue de renforcer la qualité de l'exécution de la mission de certification des comptes.

En second lieu, il rappelle également aux « cabinets non EIP » l'attention à porter au respect de l'intégralité des obligations réglementaires.

3.4 | Suivis des contrôles 2008 et 2009

Le cadre légal relatif aux contrôles périodiques permet, depuis l'année 2009, au Haut Conseil et à son secrétaire général d'émettre des recommandations.

Ainsi, à la suite des contrôles effectués, des recommandations individuelles destinées à remédier aux faiblesses identifiées sont adressées aux cabinets concernés par le secrétaire général du Haut Conseil.

À la suite de l'émission des recommandations, un suivi est mis en place aux fins de vérifier que les cabinets ont pris les mesures correctrices appropriées. Lorsque les faiblesses ne sont pas considérées comme majeures, les actions correctrices prises par le cabinet sont suivies dans le cadre d'un prochain contrôle périodique. En cas de déficiences relevées dans la conduite de la mission légale, un suivi du cabinet dans l'année qui suit son contrôle peut être programmé. Dans les cas les plus graves, des saisines du parquet général peuvent être effectuées.

3.4.1 | « Cabinets EIP » – contrôles 2009

Des recommandations individuelles ont été adressées par le secrétaire général du Haut Conseil à tous les « cabinets EIP » contrôlés au titre de la première année du programme triennal soit 198 cabinets dont 2 cabinets appartenant à un grand réseau. Ces recommandations ont été présentées par le Haut Conseil dans son rapport annuel 2009.

Pour la majorité des « cabinets EIP » contrôlés en 2009, aucun suivi spécifique n'a été mis en œuvre, la vérification du respect des recommandations lors d'un prochain contrôle périodique apparaissant suffisant.

Pour quelques cabinets, le secrétaire général a demandé de fournir des explications relatives à la mise en application de certaines dispositions de textes légaux et réglementaires et du code de déontologie.

Pour 45 cabinets, les faiblesses relevées étant plus significatives, le secrétaire général du Haut Conseil a demandé aux cabinets de lui adresser un plan d'amélioration. Pour certains cabinets, cette demande de plan d'amélioration a été limitée à des mandats spécifiques pour lesquelles les diligences mises en œuvre n'étaient pas adéquates pour fiableiser l'opinion émise. En fonction des réponses apportées par les cabinets, un nouveau contrôle pourra être programmé dans des délais plus brefs que la périodicité triennale.

Parmi ces cabinets, il a été noté de rares cas présentant des carences sévères qui sont en cours d'étude et pourront faire l'objet d'une transmission au Procureur général.

3.4.2 | « Cabinets non EIP » – contrôles 2008 et 2009

À partir des contrôles de 784 « cabinets non EIP » réalisés au titre du programme 2008 et à partir des restitutions définitives relatives à ces cabinets, le secrétaire général a adressé ses recommandations à 593 cabinets. En ce qui concerne les autres cabinets, une partie d'entre eux fait l'objet d'un nouveau contrôle, l'autre fait l'objet de demandes d'informations complémentaires de la part du secrétaire général du Haut Conseil.

La majorité des « cabinets non EIP » contrôlés en 2008 feront l'objet d'un suivi dans le cadre des prochains contrôles périodiques. Pour 116 cabinets, le secrétaire général du Haut Conseil a demandé un plan d'amélioration.

Par ailleurs, concernant 5 cabinets, compte tenu de la part significative des honoraires perçus dans le cadre de la mission légale d'un mandat par comparaison au chiffre d'affaires total, une analyse de la situation au regard de l'article 34 du code de déontologie leur a été demandée.

Le Secrétaire général a demandé à 2 cabinets de se mettre en conformité avec l'avis publié par le Haut Conseil, relatif au recours à des prestataires externes pour exécuter la mission légale et à 3 cabinets d'analyser leur situation au regard de l'article 6 du code de déontologie compte tenu d'un conflit d'intérêts potentiel, et au regard de l'article 11 du

code de déontologie, relativement à un risque de nature à affecter l'objectivité de l'opinion du commissaire aux comptes.

Concernant ces cabinets, il pourra être décidé de programmer un nouveau contrôle spécifique pour le cas où les réponses apportées ne seraient pas satisfaisantes.

En outre, le secrétaire général a saisi à toutes fins utiles le Procureur général de la situation de 7 cabinets compte tenu des carences constatées et répétées à l'issue de plusieurs contrôles périodiques conduisent à un exercice du contrôle légal des comptes contraire aux règles professionnelles et aux dispositions réglementaires le régissant.

Les recommandations individuelles pour les « cabinets non EIP » contrôlés au titre du programme 2009 sont en cours de préparation. Ces dernières sont émises à partir de la revue approfondie des restitutions individuelles réalisée par le secrétariat général du Haut Conseil. Elles tiendront compte, comme pour celles de 2008, des axes d'améliorations déjà préconisés par une grande partie des compagnies régionales.

Synthèse des principales recommandations émises par le Haut Conseil développées en partie 3 du présent titre

- Veiller au respect de l'intégralité des obligations réglementaires (déclarations d'activité, dérogation au barème, rotation des associés signataires, rapport de transparence) et fournir aux contrôleurs tous les documents et renseignements demandés lors des opérations de contrôle.
- Renforcer les organisations des cabinets et améliorer les outils méthodologiques guidant la démarche d'exécution de la mission de certification des comptes.
- Renforcer les formations des intervenants à la mission légale notamment celles liées aux secteurs ou aux particularités comptables des entités auditées.
- Renforcer la vigilance quant à l'appréciation des situations porteuses de risques d'atteinte à l'indépendance.
- Renforcer l'efficacité des dispositifs de contrôle de qualité interne, voire en mettre en place lorsqu'ils font défaut.
- Veiller à la bonne application des normes d'exercice professionnel.
- S'assurer d'une correcte répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes ;
- Renforcer le contrôle de l'information financière délivrée par les entités.
- Renforcer l'esprit critique vis-à-vis des données et informations produites par les entités auditées.

Dans le cadre du suivi des contrôles, le Haut Conseil s'assurera de la prise en compte par les cabinets concernés des recommandations émises.

4 | Juger en appel

Procédure juridictionnelle à l'encontre des commissaires aux comptes

Le Haut Conseil statue en appel sur les décisions rendues en première instance par les chambres régionales de discipline ou les commissions régionales d'inscription des cours d'appel, dans les domaines disciplinaire, d'inscription et d'honoraria.

Les décisions du Haut Conseil 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.

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

- l'avertissement ;
- le blâme ;
- l'interdiction temporaire pour une durée maximale de 5 ans, avec ou sans sursis ;
- la radiation de la liste.

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

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

4.1 | Données chiffrées

Décisions rendues

Par comparaison à l'année précédente, le nombre de dossiers traités en 2010 est en augmentation en raison de 40 dossiers en contestation d'honoraires connexes reçus en 2009 et jugés en 2010.

	2010	2009
Inscription	6	6*
Discipline	5	4
Honoraires	80**	4
TOTAL	91	14

* Dont une décision avant-dire droit.

** Dont quarante décisions avant-dire droit.

Stock et flux de dossiers

Au cours de l'année 2010, le Haut Conseil a été destinataire de onze nouveaux dossiers, dont sept en matière d'inscription, trois en matière disciplinaire et un en matière d'honoraires.

	2010	2009
Dossiers antérieurs (N-1)	44	13
Nouveaux dossiers	11	44
Désistement	–	–
Dossiers terminés	51	13
DOSSIERS RESTANT A JUGER	4	44

Décisions rendues en 2010

	Inscription	Discipline	Honoraires	Total
Confirmation	2	–	–	2
Confirmation partielle	–	2	–	2
Infirimation totale	4	3	–	7
Décision avant-dire droit	–	–	40	40
Annulation décision 1 ^{ère} instance	–	–	40	40
TOTAL	6	5	80	91

Le Haut Conseil a siégé à sept reprises en tant qu'instance d'appel et a rendu 91 décisions dont 40 décisions avant-dire droit.

Les deux décisions de confirmation concernent deux dossiers d'inscription.

Les deux décisions de confirmation partielle concernent deux dossiers de discipline.

Les sept décisions d'infirimation totale concernent : quatre dossiers d'inscription et trois dossiers de discipline.

Les 40 décisions avant-dire droit concernant les dossiers en contestation d'honoraires ont ordonné le renvoi de ces affaires, afin de permettre aux parties de conclure sur une question de procédure. Elles ont été suivies de 40 décisions au fond prononçant l'annulation des décisions de première instance.

Sur l'ensemble des décisions au fond, une décision, rendue en matière disciplinaire, a fait l'objet d'un pourvoi devant le Conseil d'État.

Au cours de l'année 2010, le Conseil d'État a rejeté le pourvoi formé contre une décision disciplinaire rendue en 2008.

Par ailleurs, le 30 décembre 2010, le Conseil d'État a annulé une décision du Haut Conseil en date du 8 novembre 2007, en matière d'inscription. Il a en effet retenu que la radiation de la liste des commissaires aux comptes consécutive à une démission du professionnel ne doit pas prendre effet à la date à laquelle la commission d'inscription statue, mais à la date de réception de sa démission par la commission d'inscription ou, si elle est postérieure, à la date de démission déclarée par l'intéressé.

Nature des sanctions disciplinaires prononcées en 2010

	Nombre
Avertissement	1
Blâme	1
Interdiction temporaire d'exercer la profession de commissaire aux comptes	3*
Interdiction définitive d'exercer la profession de commissaire aux comptes	–
TOTAL	5

* Une interdiction d'une durée de trois ans.

Deux interdictions d'une durée de trois mois avec sursis.

4.2 | Analyse des décisions rendues

Décisions rendues en matière disciplinaire

Questions de procédure

Principe d'impartialité de la chambre régionale de discipline et respect du délai raisonnable (article 6 de la CEDH)

Dans une décision du 11 février 2010, le Haut Conseil a eu à se prononcer sur des demandes de nullité de la procédure, tirées d'une violation des dispositions de la Convention européenne des droits de l'homme. Le commissaire aux comptes, poursuivi devant la juridiction disciplinaire pour avoir omis de souscrire certaines de ses déclarations fiscales et minoré d'autres déclarations, invoquait une violation du principe d'impartialité de la juridiction disciplinaire de

première instance au motif qu'un membre de la chambre de discipline avait la qualité de receveur des finances. Le Haut Conseil a écarté ce grief, en retenant qu'il n'était ni démontré ni même soutenu que ce membre de la chambre régionale de discipline aurait eu à connaître de la situation du commissaire aux comptes dans l'exercice de ses fonctions.

Il a par ailleurs réaffirmé la règle selon laquelle le non-respect du délai raisonnable, à le supposer avéré, n'est pas susceptible d'entraîner la nullité de la procédure.

Fautes disciplinaires

Infractions aux règles régissant l'exercice de la profession

Dans une première espèce (décision du 21 octobre 2010), le Haut Conseil a retenu que constituaient des fautes disciplinaires la violation des règles d'exercice professionnel révélées par un contrôle de qualité, notamment l'absence de plan de mission comportant la détermination des zones à risque et la démarche d'audit, l'omission de déclarations d'activité, le non-respect des obligations de formation et, d'une manière générale, l'insuffisance des diligences. Ces défaillances avaient déjà été relevées lors de précédents contrôles, et le commissaire aux comptes avait, à deux reprises été convoqué par le président de la compagnie régionale.

En outre, il est apparu qu'il avait certifié les comptes d'une association alors qu'il avait lui-même établi ces comptes.

En conséquence, le Haut Conseil, relevant, d'une part, le caractère grave et répété de ces négligences et, d'autre part, les efforts entrepris par l'intéressé depuis le dernier contrôle, a infirmé la décision de première instance qui lui avait infligé un blâme et prononcé à son encontre une interdiction temporaire d'exercer pour une durée de trois mois avec sursis.

Dans une deuxième décision du 21 octobre 2010, le Haut Conseil a relevé qu'en dépit de plusieurs contrôles de qualité, le commissaire aux comptes n'avait, pour l'essentiel, pas tenu compte de multiples recommandations qui lui avaient été adressées pour remédier à ses négligences professionnelles, aussi bien en terme d'organisation de son cabinet qu'en terme de diligences à accomplir dans la conduite de ses missions. En effet, il a été noté qu'il n'appliquait

pas les procédures de cabinet, lesquelles n'étaient pas formalisées, qu'il négligeait les déclarations d'activité et les demandes de dérogation au barème d'heures de travail, que les diligences accomplies étaient insuffisantes et que le programme de travail n'était pas respecté. Le Haut Conseil a retenu qu'il n'avait pas appliqué les recommandations qui lui avaient été faites et persisté dans des négligences graves, mais qu'il avait toutefois pris conscience de ses insuffisances et s'était organisé en vue de cesser, dans un avenir proche, son activité de commissariat aux comptes. Il a, en conséquence, infirmé la décision de première instance qui lui avait infligé un blâme et prononcé à son encontre une interdiction temporaire d'exercer pour une durée de trois mois avec sursis.

Dans une troisième décision du 21 octobre 2010, le Haut Conseil a également aggravé la sanction de première instance, en prononçant un blâme à l'encontre du commissaire aux comptes pour des faits de manquements réitérés à ses obligations professionnelles et infractions aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel. L'intéressé, qui avait déjà fait l'objet d'un blâme à l'issue d'une précédente procédure disciplinaire, avait persisté dans ses insuffisances en matière de formalisation de la mission, de documentation des travaux, de définition des zones à risques et de diligences accomplies, ce qui était de nature à conduire à des opinions erronées sur les comptes certifiés. Le Haut Conseil a retenu qu'en cessant son activité le 31 décembre 2009, le commissaire aux comptes avait pris la mesure de son incapacité à se conformer aux exigences de l'exercice de la profession, la cessation d'activité ne mettant toutefois pas fin à l'action disciplinaire.

Violation des lois et règlement – Faits contraires à l'honneur et à la probité

Dans sa décision du 11 février 2010, le Haut Conseil a retenu que les faits d'omission de déclaration et de minorations de recettes déclarées constituent des violations particulièrement graves des dispositions du code général des impôts, en ce qu'elles émanent d'un commissaire aux comptes, dont la mission est d'attester de la régularité des comptes soumis à son examen, et portent atteinte à l'image de la profession. Tenant compte des circonstances de l'espèce, le H3C a porté de deux à trois ans la durée de l'interdiction temporaire d'exercice prononcée à l'encontre de l'intéressé.

Violation du secret professionnel

Dans une décision du 1^{er} juillet 2010, le Haut Conseil a jugé que l'établissement par le commissaire aux comptes en vue de sa production en justice, d'une attestation comportant des indications sur des éléments d'organisation interne de la société, dont l'intéressé avait eu connaissance à raison de ses fonctions, constituait une violation du secret professionnel, quand bien même la société eût-elle, comme en l'espèce, déjà rendu publiques, en les produisant devant la juridiction saisie, les recommandations écrites du commissaire aux comptes que celui-ci s'est contenté de confirmer. Le H3C a, en conséquence, infirmé la décision de la chambre régionale de discipline, qui avait écarté la faute disciplinaire invoquée à cet égard.

Prestation de services

Dans le même dossier, était reprochée au commissaire aux comptes la réalisation, par une société dont il présidait le conseil de surveillance, d'une prestation de conseil. Le Haut Conseil a estimé que la mission de diagnostic accomplie par cette société ne constituait pas, au regard des textes applicables à l'époque, une prestation interdite, mais que, en revanche, les conditions dans lesquelles elle avait été réalisée par une société indépendante du cabinet de commissariat aux comptes, dont le commissaire aux comptes était un des dirigeants, et facturée en sus des honoraires de certification, contreviennent aux dispositions de l'article 9 du code de déontologie professionnelle, dont le texte d'application prohibe la perception d'honoraires distincts pour des avis, conseils et recommandations qui ne peuvent être délivrés que dans le cadre de la mission elle-même. Le H3C a confirmé la sanction de l'avertissement prononcée par la chambre régionale de discipline.

Décisions rendues en matière d'inscription

Procédure

Recevabilité des recours – Computation du délai

À deux reprises, le Haut Conseil a rappelé la règle selon laquelle, en l'absence de preuve de la date à laquelle une société d'audit requérante étrangère a été avisée de la décision de première instance, la tardiveté de son recours ne peut être appréciée, et le recours doit donc être déclaré recevable.

Questions de fond

Stage professionnel

Le 20 mai 2010, le Haut Conseil a confirmé, sur le fondement des articles R.822-3 et R.822-4 du code de commerce, la décision de première instance rejetant la demande d'inscription d'un requérant. La commission régionale d'inscription avait fondé sa décision sur le fait qu'il n'avait pas pu produire le certificat de stage prévu à l'article R.822-3 et qu'au surplus, son stage remontant à plus de vingt-huit années, sa formation serait périmée. Pour confirmer cette décision, le Haut Conseil a relevé que le requérant ayant déposé sa demande en 2008, les conditions de son inscription sur la liste des commissaires aux comptes devait être appréciées au regard des exigences des textes en vigueur lors du dépôt de cette demande et que, notamment, l'intéressé devait avoir accompli un stage d'une durée de trois ans, dont les deux tiers au moins chez un maître de stage inscrit sur la liste des commissaires aux comptes et habilité à cet effet. Il a constaté que le certificat de stage produit à l'appui de la demande, daté de 1983, ne répondait pas aux conditions de forme imposées par l'article R.822-3 du code de commerce et ne comportait aucune mention permettant de s'assurer que ces conditions avaient été remplies, aucune autre pièce du dossier ne permettant d'y suppléer.

Cotisations professionnelles

Un commissaire aux comptes avait été omis de la liste pour non-paiement de ses cotisations professionnelles. Constatant que sa situation n'était toujours pas régularisée à la date à laquelle il se prononçait, le Haut Conseil a confirmé, le 21 janvier 2010, la décision de première instance.

Demande d'inscription modificative – Répartition du capital

Saisie d'une demande d'inscription modificative émanant d'une société exerçant une activité d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, la chambre régionale d'inscription avait rejeté cette demande, aux motifs que la société ne semblait pas relever territorialement de sa compétence et ne justifiait pas de la qualité de commissaires aux comptes des associés déclarés.

Le 21 janvier 2010, le Haut Conseil a infirmé cette décision après avoir constaté qu'il ressortait des

pièces nouvelles versées au dossier que la société justifiait remplir les conditions requises en termes de détention des droits de vote et de domiciliation pour que la modification demandée puisse être ordonnée.

Cessation d'activité

Par lettre datée du 1^{er} février 2010, un commissaire aux comptes a sollicité sa radiation avec effet au 1^{er} janvier 2010 de la liste des commissaires aux comptes de Versailles. Il indique qu'il est à la retraite, et a cessé toute activité depuis le 1^{er} janvier 2010. La commission a refusé de prononcer son omission au motif qu'il ne s'est pas acquitté de ses cotisations professionnelles 2010.

Le 1^{er} juillet 2010, le Haut Conseil a infirmé la décision de première instance, au motif que la demande du commissaire aux comptes tend à sa radiation de la liste en raison de sa cessation d'activité et non à son omission provisoire.

Auditeurs étrangers

À deux reprises, le Haut Conseil a infirmé les décisions de la commission régionale d'inscription du ressort de la Cour d'appel de Paris, compétente à l'égard des auditeurs légaux de pays tiers à la Communauté européenne, qui avait rejeté les demandes d'inscription de sociétés d'audit établies aux États-Unis, au motif qu'elles n'avaient pas fourni l'intégralité du dernier rapport d'inspection de l'organe de supervision américain (PCAOB). En effet, en l'attente d'une décision d'équivalence des systèmes de supervision, une période transitoire a été instaurée par la Commission européenne pour certains pays tiers, dont les États-Unis, permettant aux entités d'audit de ces pays, qui certifient les comptes de sociétés émettant des titres admis à la négociation sur un marché réglementé d'un État membre, de s'inscrire dans cet État membre sous réserve qu'elles fournissent certaines informations, au nombre desquelles la date de la dernière inspection dont elles ont fait l'objet, et les informations relatives aux résultats de cette inspection.

Le Haut Conseil a constaté que les sociétés requérantes avaient communiqué la partie publique du dernier rapport d'inspection ainsi que des éléments d'information relatifs à la seconde partie confidentielle et qu'elles avaient produit une consultation attestant des conséquences dommageables qui résulteraient pour elles de la divulgation de cette partie confidentielle ; il a retenu également que les sociétés concernées disposent d'un délai d'un an pour prendre, en

accord avec le PCAOB, les mesures propres à remédier aux faiblesses constatées ; constatant que les sociétés requérantes avaient par ailleurs joint à leur demande les divers renseignements requis par le texte et ainsi satisfait aux exigences de la décision 2008/627/CE et du décret 2008-1487 du 30 décembre 2008, le Haut Conseil a ordonné leur inscription sur la liste des commissaires aux comptes, dans la section relative aux entités d'audit des États tiers.

Décisions rendues en matière de fixation d'honoraires

Procédure

Non-respect de l'article R.823-18 du code de commerce

Le 20 mai 2010, le Haut Conseil a rendu plusieurs décisions avant dire droit invitant les parties à conclure sur la recevabilité de la demande d'une société de commissaire aux comptes. En effet, aux termes de l'article R.823-18 du code de commerce, à défaut de conciliation intervenue dans le mois de la demande qui en a été faite au président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes, la partie la plus diligente dispose, à l'expiration de ce délai, d'un délai de 15 jours pour saisir du litige la chambre régionale de discipline et il ressortait des procédures que cette dernière avait été saisie au-delà de ce délai de 1 mois et 15 jours. S'agissant d'un délai de forclusion, dont la violation entraîne l'irrecevabilité de l'action, il appartient au juge de le relever, même d'office.

Le 16 décembre 2010, après dépôt des conclusions des parties, le Haut Conseil a constaté qu'aucune conciliation n'étant intervenue dans le délai d'un mois après le dépôt de la demande auprès du président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes, la saisine de la chambre régionale de discipline, intervenue plus de quinze jours après l'expiration de ce délai était tardive et, partant, irrecevable, sans que le procès-verbal de non-conciliation, établi par le président de la compagnie régionale après l'expiration de ce délai soit susceptible d'ouvrir un nouveau délai de quinze jours pour saisir la chambre régionale.

5 | Coopérer et échanger en Europe et à l'international

Le Haut Conseil a pour mission d'établir des relations avec les autorités d'autres États exerçant des compétences analogues. À ce titre, il coopère avec ses homologues européens et internationaux.

5.1 | Coopérer à l'échelon européen

La coopération entre les autorités de supervision de l'audit des pays européens est prévue par les dispositions de la directive 2006/43/CE relatives au contrôle légal des comptes. Cette dernière prévoit des modalités de coopération entre, d'une part, les États membres, et d'autre part, les États membres et les États tiers.

Les représentants des autorités européennes de surveillance de la profession d'auditeur légal se réunissent dans le cadre de l'*European Group of Auditors' Oversight Bodies* (EGAOB). En 2010, ce groupe d'experts constitué auprès de la Commission européenne a organisé ses travaux autour des thèmes suivants :

- organiser la coopération entre les autorités de régulation européenne et dans les pays tiers ;
- assister la Commission européenne dans le cadre de la procédure de comitologie ;
- partager les expériences et les résultats en matière de contrôle qualité.

Le Haut Conseil est représenté au sein de l'EGAOB par son secrétaire général et est membre de plusieurs sous-groupes. (*Liste des membres de l'EGAOB – Annexe 5.2*).

Organiser la coopération

Dans le domaine de la coopération, des travaux ont été menés d'une part, pour évaluer les systèmes de supervision des États tiers et d'autre part, pour fixer les conditions dans lesquelles les régulateurs pouvaient communiquer des informations couvertes par le secret professionnel figurant dans les documents de travail émanant des auditeurs ou des organes de supervision.

Concernant la possibilité de communiquer des documents à des organes émanant de pays tiers, la Commission a pris en février 2010 et septembre 2010 deux décisions « d'adéquation » qui autorisent les régulateurs européens à passer des accords

bilatéraux avec les bénéficiaires de la décision d'adéquation en vue d'organiser une assistance réciproque dans le domaine des contrôles.

Décisions d'adéquation de la Commission européenne 2010/64/CE du 5 février 2010 et 2010/458/CE du 1^{er} septembre 2010

Depuis le 29 juin 2008, les autorités compétentes des États membres de l'Union européenne peuvent autoriser la communication, aux autorités compétentes d'un pays tiers, de documents d'audit et d'autres documents détenus par des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit, à condition, notamment (directive 2006/43/CE, art. 47) :

- que la Commission européenne ait déclaré ces autorités adéquates ;
- qu'il existe des accords sur les modalités de travail entre elles ;
- que les documents soient relatifs à des audits de sociétés ayant émis des valeurs mobilières sur les marchés de capitaux des pays tiers concernés ou appartenant à un groupe qui établit des comptes consolidés légaux dans ces pays tiers.

Par ailleurs, la communication des documents d'audit ne doit être effectuée qu'aux fins de compétences de supervision publique, d'assurance qualité externe et d'enquête sur les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit dans le respect du secret professionnel.

La décision 2010/64/UE du 5 février 2010 a déclaré adéquats les organes de supervision du Japon, de la Suisse et du Canada.

Elle a été complétée par la décision 2010/458/UE du 1^{er} septembre 2010 qui a reconnu l'adéquation des autorités de supervision de l'Australie et des États-Unis.

À la suite de ces décisions, des négociations ont été engagées entre quelques régulateurs européens et le superviseur américain de l'audit, le PCAOB.

Le Haut Conseil a ouvert à la fin du premier semestre 2011 des discussions avec le PCAOB. Il a toutefois rappelé, dans un avis du 7 mars 2011, les précautions qui devaient être mises en œuvre dans le cadre d'éventuelles demandes de communication de documents.

Concernant l'évaluation des organes de supervision émanant des pays tiers, les travaux ont été réalisés au regard de différents critères énoncés par la directive, notamment :

- l'indépendance des contrôleurs légaux ;
- le financement sûr et exempt de toute influence indue, et l'adéquation des ressources ;
- la compétence de contrôleurs et l'absence de conflits d'intérêt ;
- le champ du contrôle qualité, la publication des résultats d'ensemble des contrôles, la périodicité des contrôles ;
- l'existence d'un système efficace d'enquêtes et de sanctions.

Une décision d'équivalence prise par la Commission européenne le 19 janvier 2011 a conféré aux organes de supervision bénéficiaires une « équivalence » qui facilite les conditions d'inscription des auditeurs de ces pays et qui allège leur supervision par l'organe européen.

Cette décision d'équivalence se substitue à la décision dite « d'équivalence transitoire ». Dans l'attente d'une décision, la Commission européenne avait

accordé à titre transitoire une « équivalence » à une liste de pays tiers. En application de cette décision transitoire, les cabinets d'audit étrangers ont pu bénéficier d'une inscription dans les États membres.

Partager les résultats et les expériences en matière de contrôle qualité

Dans le domaine des contrôles, les membres de l'EGAOB ont décidé de renforcer leur coopération en partageant leurs expériences à la suite des contrôles effectués par chacun d'eux. Ils ont également évoqué le partage des résultats en vue d'enviser des actions correctrices en cas de faiblesses constatées de manière récurrente lors de certains d'audit.

Livre vert de la Commission européenne Politique en matière d'audit : les leçons de la crise

En octobre 2010, la Commission européenne a lancé une consultation publique sur l'audit. Cette consultation aborde le rôle de l'auditeur, l'indépendance de la profession, la concentration du marché de l'audit, la supervision des auditeurs et la coopération entre les régulateurs.

Le Haut Conseil a adressé sa réponse à la Commission qui a été l'occasion de réaffirmer ses positions quant au rôle des commissaires aux comptes, à la nécessaire harmonisation des règles

Décision 2011/30/CE de la Commission européenne du 19 janvier 2011

L'article 45 de la directive 2006/43/CE fixe des exigences en matière d'enregistrement et de supervision des auditeurs de pays tiers qui interviennent au sein de sociétés constituées en dehors de la Communauté, dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé européen.

Après évaluation des systèmes de supervision de pays tiers, la Commission européenne peut les considérer comme équivalents à ceux instaurés au sein de l'Union européenne. Les systèmes de supervision d'Australie, du Canada, de la Chine, de la Croatie, du Japon, de Singapour, de l'Afrique du Sud, de la Corée du Sud, de la Suisse et des États-Unis (jusqu'au 31 juillet 2013 pour ce pays) ont été jugés équivalents.

Pour les systèmes de supervision de 20 autres pays, il est apparu nécessaire de prolonger la période transitoire jusqu'au 31 juillet 2012 afin d'évaluer les progrès réalisés en matière de supervision, avant de pouvoir décider de leur équivalence.

au sein de l'Union européenne dans le domaine de l'audit, au renforcement de la coopération entre autorités de surveillance des auditeurs. Il a décrit les avancées du système de supervision publique des commissaires aux comptes en France et a rappelé les avantages du co-commissariat aux comptes. (Annexe 5.1).

5.2 | Coopérer à l'échelon international

À l'échelon international, l'IFIAR (*International Forum of Independent Audit Regulators*) regroupe désormais 37 membres contre 18 lors de sa création en 2006. (*Liste des membres de l'IFIAR – Annexe 5.3*).

L'IFIAR a amélioré son fonctionnement interne et organisé son financement. Il s'est notamment doté de la personnalité morale en créant un « Verein » de droit suisse.

Organisation de l'IFIAR

La présidence de l'IFIAR est assurée par l'un de ses membres, nommé pour deux ans. Un vice-président est nommé dans les mêmes conditions.

L'*Advisory Council*, composé de six membres, assiste le président et le vice-président dans le choix des orientations et la préparation des travaux de l'IFIAR. Le Haut Conseil est représenté par un membre du collège au sein de cette instance.

Les travaux sont conduits par six groupes :

- 1 Échanges d'informations et coopération internationale*
- 2 Contrôles périodiques*
- 3 Normes professionnelles*
- 4 Dialogue avec les dirigeants des réseaux d'audit membres du *Global Public Policy Committee* qui regroupe BDO, Deloitte, Ernst&Young, Grant Thornton, KPMG, PriceWaterhouseCoopers*
- 5 Conditions de marché
- 6 Dialogue avec les investisseurs*

* Groupe de travail dont le Haut Conseil est membre.

Les travaux menés au cours de cette année ont permis d'instaurer des échanges réguliers avec les représentants des six plus grands réseaux mondiaux (GPPC) et avec les représentants des investisseurs.

À l'occasion de ces échanges ont été abordés des thèmes tels que :

- l'esprit critique ;
- le contrôle qualité et la revue indépendante ;
- la reconnaissance du chiffre d'affaires ;
- l'audit des comptes consolidés ;
- le marché de l'audit ;
- les évolutions du rapport d'audit ;
- les normes internationales ;
- les principes de la supervision de l'audit.

L'IFIAR, comme les années précédentes, a tenu un atelier de travail annuel sur les contrôles périodiques. Cet atelier a réuni en février 2010, durant quatre journées, les participants de 34 pays à Paris. Un cinquième atelier a réuni les organisations membres à Washington en février 2011.

Les échanges et travaux réalisés dans le cadre du forum donnent la possibilité aux régulateurs d'audit de confronter leurs expériences et de proposer des pistes de réflexion et des analyses qui leur sont utiles dans le cadre de leurs compétences nationales.

Ainsi, l'IFIAR a défini des principes que les superviseurs de l'audit devraient appliquer pour satisfaire aux critères d'efficience de la mission de superviseur.

L'IFIAR s'est également attaché à renforcer les liens avec les autres organismes internationaux intervenant dans la régulation des marchés et des secteurs financiers.

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.

Le Haut Conseil devrait prochainement entrer en voie de négociation directe avec certains de ses homologues en vue de la conclusion d'accords de coopération.

H3C 3

Annexes

Annexes

Présentation des comptes du Haut Conseil pour 2010..... page 70

Contribuer à la normalisation Identifier et promouvoir les bonnes pratiques professionnelles

Pas d'annexe

Veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance page 73

Annexe 2.1	Avis du 15 février 2010 sur une saisine relative à une succession de missions.....	page 73
Annexe 2.2	Avis du 19 février 2010 sur une saisine relative à une succession de missions.....	page 76
Annexe 2.3	Avis du 11 juin 2010 sur une saisine relative à une succession de missions.....	page 77
Annexe 2.4	Avis du 24 juin 2010 sur une auto saisine	page 83
Annexe 2.5	Avis du 8 juillet 2010 sur une saisine relative à une succession de missions.....	page 86
Annexe 2.6	Avis du 26 juillet 2010 sur une saisine relative à une succession de missions.....	page 88
Annexe 2.7	Avis du 4 novembre 2010 relatif à la répartition des diligences du commissaire aux comptes.....	page 90
Annexe 2.8	Avis du 17 février 2011 sur une saisine portant sur la démission du mandat de commissaire aux comptes en cas de survenance d'un événement particulier.....	page 94
Annexe 2.9	Avis du 7 avril 2011 relatif au recours à un réviseur indépendant n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat.....	page 96

Annexe 2.10 Avis du 7 avril 2011 relatif à la possibilité pour une entité de mettre fin de manière anticipée au mandat de son commissaire aux comptespage 98

Annexe 2.11 Bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010.....page100

Contrôlerpage 111

Annexe 3.1 Organisation et méthodologie des contrôles périodiques.....page 111

Annexe 3.2 Accord entre le Haut Conseil et l'Autorité de Contrôle Prudentiel signé le 6 avril 2011.....page 113

Juger en appel

Pas d'annexe

Coopérer et échanger en Europe et à l'internationalpage 117

Annexe 5.1 Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit.....page 117

Annexe 5.2 Liste des membres de l'EGAOB.....page 134

Annexe 5.3 Liste des membres de l'IFIARpage 135

Annexe 1 | Présentation des comptes du Haut Conseil du commissariat aux comptes pour 2010

Le cadre

Les comptes du Haut Conseil sont tenus par son agent comptable.

Les règles relatives aux comptes du Haut Conseil ont été posées par le décret du 29 août 2008 et sont codifiées dans la partie réglementaire du code de commerce. Les principes sont les suivants :

- les comptes du Haut Conseil sont tenus selon le plan comptable général ;
- des adaptations soumises à l'accord du ministre de l'Économie et du garde des Sceaux peuvent y être apportées. À ce titre, les droits et contributions des commissaires aux comptes sont enregistrés en produits spécifiques.

Le 28 avril 2011, le Haut Conseil a approuvé ses comptes de l'année 2010. L'exercice se solde par une perte de 641 k€, qui sera imputée sur les réserves du Haut Conseil.

Le compte de résultat

Les produits s'élèvent à 6 020 k€. Leur quasi-totalité, soit 5 946 k€, est constituée des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes au titre de l'année 2010.

Les charges s'élèvent à 6 661 k€, contre 2 871 k€ en 2009. Cette forte progression s'explique par la poursuite de la montée en puissance du Haut Conseil. Elle résulte notamment du rattachement au 1^{er} janvier 2010 des contrôleurs précédemment mis à sa disposition par la CNCC et de l'emménagement dans de nouveaux locaux permettant de les accueillir. Le Haut Conseil a par ailleurs enregistré une charge exceptionnelle de 435 k€ provenant d'une réévaluation à la baisse des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes au titre des exercices 2008 et 2009 et constitué une provision de 123 k€ pour risque de non-recouvrement des droits et contributions de 2008 non échus.

Le bilan

L'actif immobilisé du Haut Conseil représente 241 k€. Des acquisitions de matériel informatique et de mobilier ont été effectuées en 2010, portant les immobilisations corporelles à 132 k€. Par ailleurs, les immobilisations financières intègrent un dépôt de garantie de loyers à hauteur de 106 k€.

Les créances d'exploitation s'élèvent à 1 618 k€. Ce montant concerne les droits et contributions dus au titre des années 2008, 2009 et 2010 par les commissaires aux comptes, conformément aux échéances fixées par décret.

Les disponibilités s'élèvent 6 033 k€. Conformément aux conditions générales d'emploi des fonds disponibles et de placement des réserves adoptées par le Haut Conseil le 30 avril 2009, une part fixe des disponibilités est maintenue sur le compte du Haut Conseil à la recette générale des finances. Le reste des disponibilités est constitué de titres de placement en Sicav monétaires dont le portefeuille est exclusivement composé de valeurs émises ou garanties par l'État.

Les capitaux propres s'élèvent à 7 478 k€. Ils se composent essentiellement des réserves constituées lors des exercices antérieurs.

Éléments complémentaires d'information sur les comptes

À compter de 2011, il a été prévu un financement complémentaire pour prendre en charge la rémunération des contrôleurs salariés du Haut Conseil depuis le 1^{er} janvier 2010. Ces ressources complémentaires s'élèvent à 2 600 k€ pour l'année 2011. Aucun engagement hors bilan n'a été donné ou reçu.

Compte de résultat du Haut Conseil du commissariat aux comptes

Montants en euros

PRODUITS	31/12/10	31/12/09
Produits d'exploitation	5 990 220	6 237 260
Droits et contributions	5 946 620	6 237 260
Prestations de services	43 600	0
Produits financiers	6 305	3 175
Produits exceptionnels	23 787	0
Total des produits	6 020 312	6 240 435
CHARGES	31/12/10	31/12/09
Charges d'exploitation	6 095 307	2 845 954
Achats d'approvisionnement non stockés	178 691	50 331
Autres charges externes	1 373 057	696 444
<i>Locations et charges locatives</i>	593 008	312 145
<i>Déplacements, missions et réceptions</i>	155 690	66 994
<i>Entretien et réparation</i>	125 714	6 554
<i>Documentation générale, frais de colloques, séminaires</i>	121 875	4 528
<i>Primes d'assurance</i>	80 671	76 086
<i>Frais de recrutement</i>	54 297	134 849
<i>Autres charges d'exploitation</i>	241 802	95 288
Charges de personnel	4 517 772	2 091 627
Dotations aux amortissements	25 786	7 552
Charges financières	55	0
Charges exceptionnelles	566 025	25 483
Total des charges	6 661 387	2 871 437
RÉSULTAT	- 641 075	3 368 998

Bilan du Haut Conseil du commissariat aux comptes

Montants en euros

ACTIF	31/12/10	31/12/09
Immobilisations	241 264	36 222
Immobilisations incorporelles	2 453	685
Immobilisations corporelles	132 411	35 387
Immobilisations financières	106 400	150
Créances d'exploitation	1 618 021	3 736 535
Avances	0	1 794
Reste à recouvrer sur CNCC	1 618 021	3 549 118
Charges constatées d'avance	0	185 623
Disponibilités	6 033 719	5 048 866
Titres de placement	5 030 788	4 044 798
Trésorerie	1 002 931	1 004 068
Total de l'actif	7 893 003	8 821 623
PASSIF	31/12/09	31/12/09
Capitaux propres	7 478 841	8 141 415
Biens remis en pleine propriété	27 117	48 615
Réserves	8 092 800	4 723 802
Résultat net de l'exercice	- 641 075	3 368 998
Dettes financières	0	0
Dettes d'exploitation	414 162	680 208
Dettes aux fournisseurs	127 422	72 043
Charges à payer	286 740	608 165
Total du passif	7 893 003	8 821 623

Annexe 2 | Veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance

Annexe 2.1 | Avis du 15 février 2010 sur une saisine relative à une succession de missions

H3CHaut Conseil
du Commissariat aux Comptes

Le 15 février 2010

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce sur une saisine
relative à une succession de mission*

Séance du 4 février 2010

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce, de la situation qui suit.

Un cabinet de commissariat aux comptes (cabinet A) est pressenti pour être nommé commissaire aux comptes d'une société S lors d'une assemblée générale qui devrait se tenir en 2010. Le cabinet A pourrait ainsi être appelé à certifier les comptes des exercices 2010 à 2015 de la société S.

Conformément aux dispositions du code de déontologie, le cabinet A a analysé la nature des missions que lui-même ou les membres de son réseau auraient pu réaliser antérieurement pour la société S, les entités la contrôlant ou contrôlées par elle aux fins d'apprécier s'il pouvait accepter le mandat.

Il ressort de cette analyse qu'un membre de son réseau (membre M) a réalisé, en tant que prestataire de conseils et pour le compte de la société S, des travaux d'assistance à la comptabilisation d'une acquisition d'un groupe de sociétés (Groupe G) dans le contexte qui est explicité ci-après.

A la suite de l'acquisition du Groupe G par la société S, cette dernière a sollicité l'assistance technique du membre M pour procéder à l'allocation du prix payé requise par la norme IFRS 3 disposant qu'une entité doit comptabiliser tout regroupement d'entreprises selon la méthode de l'acquisition.

L'acceptation de cette mission par le membre M a été formalisée dans une lettre de mission signée fin octobre 2007.

En janvier 2008, le membre M a décidé de mettre fin à la mission et par là même, de ne pas mettre en œuvre l'ensemble des travaux initialement prévus aux fins de ne pas risquer de contrevenir aux règles déontologiques pour le cas où le cabinet A serait candidat au mandat de commissaire aux comptes de la société S.

Un expert indépendant a alors été nommé par la société S avec pour mission de prendre en charge les travaux non mis en œuvre par le membre M.

Il ressort des informations fournies par le cabinet A les éléments qui suivent.

Entre octobre 2007 et janvier 2008, le membre M a participé à certains travaux relatifs à l'allocation provisoire du prix d'acquisition. Ces travaux ont consisté à proposer à la direction de la société S, l'identification de certains actifs et des fourchettes de valorisation de ces derniers, à

Annexe 2.1 | Avis du 15 février 2010 sur une saisine relative à une succession de missions

partir notamment de paramètres de marché, de prévisions et d'hypothèses fournies par la direction.

Entre mars 2008 et octobre 2008, un expert indépendant, mandaté par la société S, a finalisé les travaux d'allocation du prix d'acquisition. Il a notamment défini, avec la direction de la société S, l'affectation du goodwill par unités génératrices de trésorerie ainsi que les méthodes d'évaluation pour les tests de dépréciation subséquents.

Le cabinet A souhaite obtenir l'avis du Haut Conseil sur la possibilité, pour ledit cabinet d'accepter le mandat de commissaire aux comptes au regard des risques d'autorévision, qui pourraient résulter de la prestation accomplie antérieurement par le membre M.

Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil considère que la situation soumise à son avis doit être analysée au regard des articles 20 et 29 III alinéa 2 du code de déontologie¹.

Il ressort des éléments présentés par le requérant que le membre M est intervenu dans le cadre de l'allocation provisoire du prix d'acquisition de certains actifs incorporels et corporels sans participer à l'évaluation des autres actifs acquis et des passifs repris ni à la comptabilisation et à l'évaluation du goodwill.

Les éléments de la saisine font également apparaître que les travaux mis en œuvre par le membre M ont consisté à prendre connaissance du modèle économique du groupe G à partir d'entretiens avec la direction du groupe et avec la direction de la société S et à identifier les actifs reconnus dans des opérations similaires. Dans le cadre de ses travaux, le membre M a proposé à la direction de la société S, des fourchettes de valorisation des actifs identifiés, établies à partir de paramètres de marché, d'hypothèses et de données prévisionnelles fournies par la direction et de modèles de valorisation.

Il ressort également des informations présentées que l'affectation provisoire figurant dans les comptes 2007 a été arrêtée par la direction de la société S et contrôlée par ses commissaires aux comptes. En outre, l'affectation définitive du prix d'acquisition a été proposée par un expert indépendant. Elle a été arrêtée par la direction de la société S et contrôlée par ses commissaires aux comptes. Conformément aux normes comptables applicables, les actifs incorporels et corporels inscrits dans les comptes 2008 et 2009 ont fait l'objet de tests de dépréciation annuels auxquels le membre M n'a pas participé. Ces tests ont été réalisés par la direction et contrôlés par les commissaires aux comptes.

Le Haut Conseil observe que depuis l'instauration des normes comptables internationales (IAS/IFRS), l'information financière des entités qui y sont soumises n'est plus fondée uniquement sur des coûts historiques mais sur des valeurs économiques de marché et est orientée vers la mesure de la performance attendue de l'entité. L'application de ces normes comptables nécessite une remise en cause, à chaque arrêté des comptes, des paramètres de valorisation des actifs concernés.

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, il apparaît que le membre M a proposé à la direction de la société S un ensemble de données objectives pour la valorisation de certains actifs qu'elle a elle-même appréciées pour décider des valeurs à retenir dans les comptes de l'exercice 2007. Par ailleurs, entre la réalisation de cette prestation et la date de nomination possible du cabinet A en qualité de commissaire aux comptes, il ressort que ces actifs ont fait l'objet de tests de dépréciation établis par la direction de S à partir d'éléments fournis par un expert indépendant

¹ En vigueur au 4 février 2010

Annexe 2.1 | Avis du 15 février 2010 sur une saisine relative à une succession de missions

et contrôlés par les commissaires aux comptes à partir de leurs propres modèles de valorisation. Le Haut Conseil relève que les commissaires aux comptes ont certifié les comptes des exercices 2007 et 2008 sans émettre d'observations ni de réserves. Ils n'ont pas encore émis leur rapport sur les comptes 2009.

En conséquence, le Haut Conseil estime que la prestation de conseil réalisée par le membre M du réseau n'est pas de nature à affecter l'appréciation du cabinet de commissariat aux comptes A ou à le mettre en situation d'autorévision s'il était appelé à certifier les comptes de la société S.

Christine THIN

Présidente

Annexe 2.2 | Avis du 19 février 2010 sur une saisine relative à une succession de missions



Le 19 février 2010

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce sur une saisine
relative à une succession de mission***

***Avis complémentaire à l'avis rendu à la suite de la séance du Haut Conseil
du 4 février 2010***

Séance du 18 février 2010

Lors de la séance du 4 février 2010, le Haut Conseil a statué sur une saisine d'un commissaire aux comptes (cabinet A) qui souhaitait obtenir son avis sur la possibilité qu'il accepte un mandat de commissaire aux comptes dans une société S pour laquelle un membre de son réseau (membre M) a accompli une prestation de conseil.

Le Haut Conseil a considéré que la situation présentée devait être analysée au regard des articles 20 et 29 III alinéa 2 du code de déontologie.

Le Haut Conseil a estimé que la prestation de conseil réalisée par le membre M n'était pas de nature à affecter l'appréciation du cabinet A ou à le mettre en situation d'autorévision s'il était appelé à certifier les comptes de la société S.

Le 12 février 2010, le décret n°2010-131 modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes a été publié au Journal Officiel. Le texte adopté instaure des dispositions nouvelles, notamment en matière de liens professionnels antérieurs incompatibles avec l'acceptation d'une mission de commissariat aux comptes.

Le Haut Conseil a examiné de nouveau la situation présentée le 4 février au regard des dispositions nouvelles du code et en particulier des articles 11, 20 et l'article 29 III en vigueur au 18 février.

Le Haut Conseil relève que l'article 29 III nouveau prévoit que « (...) [le commissaire aux comptes] ne peut accepter une mission légale dès lors que celle-ci le placerait dans une situation d'autorévision qui serait de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission (...) ». L'article 11 modifié définit les situations d'autorévision comme « conduisant [le commissaire aux comptes] à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient ou un membre de son réseau ».

Compte tenu de l'ensemble des éléments qu'il a relevés dans son avis précité, le Haut Conseil estime que la prestation réalisée par le membre M du réseau ne placerait toujours pas le cabinet de commissariat aux comptes A dans une situation d'autorévision au sens de l'article 11 du code de déontologie s'il était appelé à certifier les comptes de la société S.

Christine THIN

Présidente

Annexe 2.3 | Avis du 11 juin 2010 sur une saisine relative à une succession de missions

le 11 juin 2010

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce sur une saisine
relative à une succession de mission*

Séance du 3 juin 2010

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce, de la situation qui suit.

Le requérant, un cabinet de commissariat aux comptes (cabinet A) est pressenti pour être nommé commissaire aux comptes d'une société (société S). Le cabinet A pourrait ainsi être appelé à certifier les comptes des exercices 2010 à 2015.

Le cabinet A a analysé la nature des missions que lui-même ou les membres de son réseau auraient pu réaliser antérieurement pour la société S, les entités la contrôlant ou contrôlées par elle aux fins d'apprécier s'il pouvait accepter le mandat, conformément aux dispositions du code de déontologie.

Selon cette analyse, les membres de son réseau auraient réalisé pour le compte de la société S les prestations qui suivent.

- *Prestations relatives au passage aux normes IFRS*

Le requérant indique qu'un membre de son réseau a effectué, entre octobre 2004 et janvier 2006, un « *diagnostic préliminaire* » en vue de la conversion volontaire des comptes de la société S aux normes IFRS.

Les travaux auraient consisté à identifier les principaux retraitements à opérer sur les comptes de la société S, sans procéder à leur valorisation.

Le requérant indique, qu'entre octobre 2008 et mai 2009, le membre de son réseau a procédé à la mise à jour du diagnostic IFRS et réalisé une prestation d'*« assistance méthodologique »* à la conversion en IFRS des comptes au 31 décembre 2008, comprenant des comparatifs avec les exercices 2007 et 2006.

Au titre de l'*« assistance méthodologique »*, il aurait été communiqué à la société S une maquette d'états financiers établis selon le référentiel IFRS, correspondant à un modèle standard à adapter.

La prestation aurait également consisté à contrôler la conformité des informations financières contenues dans les comptes consolidés aux dispositions du référentiel IFRS et à participer à l'établissement de notes techniques à usage interne.

Annexe 2.3 | Avis du 11 juin 2010 sur une saisine relative à une succession de missions

Avis du H3C

- *Prestations relatives aux engagements de retraite*

Le requérant indique qu'un membre de son réseau a procédé, au titre des exercices 2005 à 2009, à une « *revue des engagements de retraite* » qui a consisté à valider les calculs des engagements de retraite, établis par la société S, à partir d'hypothèses déterminées par la société.

- *Prestations relatives aux risques opérationnels*

Le requérant indique qu'en 2005 et entre novembre 2007 et mai 2008, un membre de son réseau a mis en œuvre une prestation dite d'« *analyse des risques* » spécifiques liés à l'activité et aux autres risques opérationnels de la société S.

A ce titre, le membre du réseau aurait revu les risques à partir d'entretiens avec des membres de la société S et effectué des travaux consistant à « *comparer le résultat d'une évaluation quantitative de risques avec les montants enregistrés au bilan de la société [S] afin d'identifier un manque ou un excédent de couverture de certains risques* ».

Il aurait également revu la cohérence des modèles statistiques de mesure des risques de la société S avec les règles en vigueur.

Le requérant précise que les risques sont évalués chaque année par la société S et que les couvertures sont ajustées annuellement en fonction des conclusions de cette évaluation.

Il mentionne en outre que le membre de son réseau a accompli, entre novembre 2006 et mai 2007, une autre prestation qualifiée d'« *assistance méthodologique à la mise en place d'une cartographie des risques* ».

La prestation aurait consisté à assister la société pour définir une méthodologie à retenir pour la réalisation d'une telle cartographie. Le membre du réseau aurait également participé à la conduite d'entretiens avec différents acteurs de la société et à l'animation d'un atelier destiné à hiérarchiser les risques.

- *Prestations relatives au système de management de la sécurité de l'information*

Le requérant indique qu'entre septembre 2005 et février 2009, un membre de son réseau a effectué une prestation qualifiée de « *diagnostic sur [le] système de management de la sécurité de l'information* » et de « *tests d'intrusion* ».

Au titre du diagnostic, il aurait procédé à des « *audits de sécurité* » et aurait également assisté la société S dans la formalisation de deux procédures qui « *n'ont pas de lien avec l'information financière* ».

- *Prestation relative aux indicateurs de performance*

Le requérant indique qu'entre avril et juin 2006, un membre de son réseau a effectué une prestation dite de « *revue des indicateurs de performance* ».

A ce titre, il aurait procédé à l'« *analyse critique* » des indicateurs suivis par la direction et proposé des indicateurs pertinents au regard de l'activité de la société S.

Cette analyse aurait été réalisée à partir de l'examen d'informations financières établies par la société et de données de marché.

Le requérant précise que « *la [société S] a initié en 2009 un projet complet de refonte de sa comptabilité analytique et [de ses indicateurs] de mesure de la performance qui a été confié à un autre cabinet* ».

- *Prestations relatives à certaines entités liées*

Le requérant indique que, dans le cadre d'une reprise de l'activité de certaines entités liées par la société S, un membre de son réseau a, entre 2003 et 2008, assisté la société S dans

Annexe 2.3 | Avis du 11 juin 2010 sur une saisine relative à une succession de missions

Avis du H3C

la « *collecte* » des informations comptables relatives aux immobilisations détenues par ces entités.

Il indique également que le membre de son réseau a mené une prestation dite d'« *audit social* » consistant à contrôler la conformité de données sociales de ces entités à la législation en vigueur.

- *Prestation relative aux comptes et à l'organisation d'une association liée*

Le requérant indique qu'un membre de son réseau a mis en œuvre, en décembre 2004, une prestation dite de « *diagnostic financier* » d'une association liée à la société S qui l'a conduit à examiner les états financiers historiques de l'association et à procéder à une revue critique de son organisation afin d'en améliorer le fonctionnement.

Il précise que l'« *association est une entité indépendante et n'est pas intégrée dans le périmètre de consolidation de [la société S]* » et que les « *plans d'actions proposés étaient de nature opérationnelle sans impact sur les comptes* [de la société S] ».

- *Prestations relatives à un projet informatique*

Le requérant indique qu'entre avril et mai 2007, un membre de son réseau a effectué une prestation qualifiée d'« *audit* » d'un projet informatique qui a consisté en une revue de ses aspects opérationnels en lien avec la réorganisation du réseau de distribution de la société S.

Le requérant précise que les travaux mis en œuvre ont abouti à l'émission de recommandations de nature opérationnelle, sans impact sur les procédures relatives à l'élaboration des états financiers.

Il ressort également de l'analyse des prestations antérieures, qu'un membre du réseau du cabinet A a mis en œuvre, au titre des exercices 2003 à 2009, des travaux au sein de certaines entités contrôlées par la société S.

- *Prestations de tenue de la comptabilité et d'établissement des bulletins de paie*

Le requérant indique qu'en matière comptable, la prestation incluait l'établissement des comptes annuels et des informations financières nécessaires à l'intégration des comptes des entités dans les comptes consolidés de la société S.

Le requérant indique également qu'en matière sociale, le membre de son réseau établissait les bulletins de paie et élaborait certains éléments relatifs aux données sociales tels que les déclarations sociales et fiscales attachées à la paie et le calcul de droits à congés payés.

Le requérant précise que ces « *entités traitent des opérations simples (...) [qu'] il n'y a pas d'options de clôture particulières (...) [et qu'] il n'y a pas dans le bilan de ces structures d'éléments d'actifs ou de passifs long terme sur lesquels des options de valorisation auraient pu être prises* ».

Il note également que les comptes de ces entités, certifiés par des commissaires aux comptes, sont individuellement et collectivement « *non significatifs* » au regard des comptes consolidés de la société S.

Il mentionne en outre que les présidents de ces entités ne sont membres ni du comité exécutif de la société S ni de sa direction financière.

Compte tenu de ces éléments, le Haut Conseil rend l'avis qui suit.

Annexe 2.3 | Avis du 11 juin 2010 sur une saisine relative à une succession de missions

Avis du H3C

Avis du Haut Conseil

La situation présentée doit, selon le Haut Conseil, être appréciée au regard des articles 5, 11, 20 et 29 III du code de déontologie.

- *Prestations relatives au passage aux normes IFRS*

Le Haut Conseil estime, que les prestations dites de diagnostic IFRS et d'« assistance méthodologique » à la conversion en IFRS des comptes, telles que décrites dans l'exposé de la situation, ne porteraient pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Il considère toutefois qu'il pourrait en être autrement si le membre du réseau avait préconisé à l'entité les traitements comptables les plus adaptés ou s'il avait participé à l'évaluation des éléments figurant dans les comptes à partir de modèles de valorisation, d'hypothèses ou de données, notamment prévisionnelles, qu'il aurait contribué à définir.

Il pourrait également en être autrement si le membre du réseau avait participé à la préparation et à l'établissement des comptes, à l'élaboration de l'information ou de la communication financières de la société S ou à toute prise de décision dans le cadre de la mise en place de son système d'information financière.

- *Prestations relatives aux engagements de retraite*

Le Haut Conseil considère que les prestations consistant à valider les calculs des engagements de retraite, telles que présentées par le requérant, ne porteraient pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Il estime en revanche qu'il pourrait en être autrement si les travaux avaient conduit à préconiser les traitements comptables les plus adaptés ou à participer à l'évaluation des éléments provisionnés dans les comptes en contribuant à définir des modèles de valorisation, des hypothèses ou des données notamment prévisionnelles.

- *Prestations relatives aux risques opérationnels*

Compte tenu de la nature des travaux exposés, le Haut Conseil est d'avis que les prestations décrites par le requérant ne porteraient pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Il considère cependant qu'il pourrait en être autrement si le membre du réseau avait établi la cartographie des risques ou avait participé à l'évaluation des risques à partir de modèles de valorisation, d'hypothèses ou de données, notamment prévisionnelles, qu'il aurait contribué à définir.

- *Prestations relatives au système de management de la sécurité de l'information*

Le Haut Conseil estime que les prestations telles qu'exposées par le requérant ne porteraient pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Il considère toutefois qu'il pourrait en être autrement si le membre du réseau avait contribué à définir ou mettre en place les procédures de contrôle interne ou de gestion des risques.

Annexe 2.3 | Avis du 11 juin 2010 sur une saisine relative à une succession de missions

Avis du H3C

- *Prestation relative aux indicateurs de performance*

Le Haut Conseil considère, compte tenu de l'intervention ultérieure d'un autre prestataire pour élaborer de nouveaux indicateurs de mesure de la performance de la société S que la prestation décrite par le requérant ne porterait pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Le Haut Conseil estime en revanche qu'il pourrait en être autrement si le membre du réseau avait contribué à définir les indicateurs intégrés dans l'information financière en application de la norme IFRS 8.

- *Prestations relatives à certaines entités liées*

Compte tenu de la nature des travaux consistant à collecter des informations et à contrôler la conformité de données sociales établies par les entités à la législation en vigueur, le Haut Conseil estime que les prestations telles que décrites par le requérant ne porterait pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Il considère toutefois qu'il pourrait en être autrement si le membre du réseau avait contribué à valoriser les immobilisations reprises par la société S ou proposé des ajustements des données sociales.

- *Prestation relative aux comptes et à l'organisation d'une association liée*

Au vu des travaux décrits par le requérant et compte tenu de l'absence d'incidence des comptes de l'association sur les comptes de la société S, le Haut Conseil considère que la prestation dite de « *diagnostic financier* » ne porterait pas atteinte à l'indépendance du cabinet A s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

- *Prestations relatives à un projet informatique*

Compte tenu de la nature et du volume des travaux décrits par le requérant le Haut Conseil estime que la prestation ne porterait pas atteinte à l'indépendance du cabinet A s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

- *Prestations de tenue de la comptabilité et d'établissement des bulletins de paie*

Au regard des informations communiquées, le Haut Conseil est d'avis, compte tenu de la date de réalisation des travaux, de leur nature et de la faible contribution des entités dans les comptes de la société S, que la prestation décrite ne porterait pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Le Haut Conseil considère toutefois qu'il pourrait en être autrement si le membre du réseau avait contribué à définir des modèles de valorisation, des hypothèses, ou des données, notamment prévisionnelles, nécessaires à l'évaluation d'éléments que le cabinet A serait amené à contrôler s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

Le Haut Conseil estime donc que chacune des prestations, telle que décrite par le requérant, ne porterait pas atteinte à l'indépendance du cabinet A, au regard notamment du risque d'auto-révision, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S. Il considère toutefois que l'analyse doit être complétée par une appréciation de l'effet cumulé de ces prestations sur les risques d'atteinte à l'indépendance du cabinet A.

Annexe 2.3 | Avis du 11 juin 2010 sur une saisine relative à une succession de missions

Avis du H3C

Le Haut Conseil relève que les prestations telles que décrites précédemment ont conduit des membres du réseau à intervenir de façon continue, depuis plusieurs années, au sein de la société S, de sociétés qu'elle contrôle et d'entités qui lui sont liées. Il relève également qu'ils ont assisté la société dans le cadre d'évènements importants tels que le passage aux IFRS ou encore la mise en place d'un système de management de la sécurité de l'information.

Le Haut Conseil estime que cette situation a créé des liens de proximité entre la société S et le réseau qui sont susceptibles de contrevenir à l'exercice en toute liberté de la mission de certification des comptes de la société S par le cabinet A et de porter atteinte à son impartialité et son indépendance s'il acceptait le mandat.

Christine THIN

Présidente

Annexe 2.4 | Avis du 24 juin 2010 sur une auto saisine



le 24 juin 2010

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce sur une auto-saisine*

Séance du 24 juin 2010

Introduction

Le Haut Conseil a relevé, tant à l'occasion d'une saisine que lors des contrôles périodiques, un certain nombre de situations dans lesquelles, pour l'accomplissement de leur mission de certification, les commissaires aux comptes ont recours à des professionnels qui n'appartiennent pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes. Il a par ailleurs relevé que ce recours est qualifié par la pratique de « sous-traitance ».

Ces situations et l'usage de cette terminologie soulèvent des questions de principe quant au respect des dispositions légales et réglementaires.

Le Haut Conseil se saisit de ces questions sur le fondement de l'article R. 821- 6 du code de commerce.

Avis du Haut Conseil

Sur l'usage de la notion de « sous-traitance »

Le Haut Conseil rappelle que la sous-traitance est définie à l'article 1er de la loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 comme l'*« opération par laquelle un entrepreneur confie par un sous-traité, et sous sa responsabilité, à une autre personne appelée sous-traitant l'exécution de tout ou partie du contrat d'entreprise ou d'une partie du marché public conclu avec le maître de l'ouvrage »*. C'est une opération tripartite, qui se caractérise notamment par l'existence d'une action directe en paiement du sous-traitant contre le maître de l'ouvrage dans le cas où l'entrepreneur principal ne paie pas¹.

Les caractéristiques du contrat de sous-traitance ne reflètent pas l'opération existant entre le commissaire aux comptes et le professionnel externe à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes. Le recours à un professionnel externe ne crée pas de chaîne de contrats entre les participants à l'opération. En effet, aucun lien contractuel n'existe entre l'entité contrôlée et le professionnel externe qui ne dispose par ailleurs d'aucun recours direct contre l'entité.

Les prestations effectuées par un professionnel externe échappent en conséquence à la notion de sous-traitance telle que définie par la loi de 1975.

¹ Article 12 de la loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 : « le sous-traitant a une action directe contre le maître de l'ouvrage si l'entrepreneur principal ne paie pas, un mois après en avoir été mis en demeure, les sommes qui sont dues en vertu du contrat de sous-traitance ».

Annexe 2.4 | Avis du 24 juin 2010 sur une auto saisine

Avis du H3C

Sur le recours à un professionnel n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel qui détient le mandat de commissaire aux comptes

Le Haut Conseil relève qu'avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes doit respecter des prescriptions, notamment celles définies à l'article 15 du code de déontologie qui prévoit qu'il doit disposer des moyens lui permettant « *d'assumer ses responsabilités, en matière d'adéquation à l'ampleur de la mission à accomplir, des ressources humaines* ».

Il rappelle également que l'article L. 823-13 du code de commerce prévoit que « *les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix* ». Dans ce cas, conformément aux dispositions de l'article 16 du code de déontologie, ils « *s'assure[nt] que les collaborateurs ou experts à qui il[s] confie[nt] des travaux respectent les règles applicables à la profession et sont indépendants de la personne ou entité qui fait l'objet d'une certification des comptes à laquelle ils participent* ».

Le recours à des experts ou des collaborateurs peut ainsi constituer un moyen de satisfaire à la condition posée à l'article 15 du code de déontologie.

Concernant l'« expert », les conditions et limites de son intervention sont prévues par l'article 7 du code de déontologie et par la norme d'exercice professionnel relative à l'intervention d'un expert qui le définit comme la « *personne physique ou morale possédant une qualification et une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit* ».

S'agissant du « collaborateur », le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes peut recourir à un professionnel qui possède une qualification dans le domaine de la comptabilité et l'audit et qui peut réaliser des travaux d'audit pour le compte du commissaire aux comptes. Il rappelle à ce titre que l'article 7 du code de déontologie prévoit que le commissaire aux comptes doit s'assurer que « *[les collaborateurs] disposent des compétences appropriées à la bonne exécution des tâches [que le commissaire aux comptes] leur confie et à ce qu'ils reçoivent et maintiennent un niveau de formation approprié* ».

Le Haut Conseil estime que ces collaborateurs peuvent appartenir à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat ou être des personnes « externes » à cette structure, qui peuvent être :

- des commissaires aux comptes personnes physiques ou des salariés ou associés non salariés de sociétés de commissaires aux comptes,
- des experts-comptables personnes physiques ou des salariés ou associés non salariés de sociétés d'expertise-comptable,
- des salariés d'entités constituées entre des commissaires aux comptes et/ou des experts-comptables et dont l'objet est la mise en commun de moyens (« groupements »).

En cas de recours à des experts-comptables, des salariés ou des associés non salariés d'une société d'expertise-comptable ou des salariés d'un « groupement », il appartiendra au commissaire aux comptes détenteur du mandat de veiller à ce que ces collaborateurs « externes » accomplissent leurs travaux dans le respect des règles applicables à la profession de commissaire aux comptes, notamment du code de déontologie.

Par ailleurs, le Haut Conseil rappelle que conformément à l'article 16 du code de déontologie, le commissaire aux comptes qui recourt à des collaborateurs « *conserve toujours l'entièvre responsabilité de sa mission* » et « *ne peut [leur] déléguer ses pouvoirs* ». A ce titre, il estime qu'un tel recours doit respecter un certain nombre de conditions.

Le Haut Conseil précise que le recours à des collaborateurs « externes » ne doit pas être un moyen de pallier une insuffisance de ressources internes conduisant le commissaire aux comptes à en faire systématiquement usage sur tout ou partie des mandats qu'il détient. Ainsi, le

Annexe 2.4 | Avis du 24 juin 2010 sur une auto saisine*Avis du H3C*

Haut Conseil est d'avis que le recours à des collaborateurs « externes » doit être limité et qu'il ne peut être envisagé que pour répondre à un besoin de ressources, lié à des situations particulières. Toutefois, Il estime que cette condition n'est pas applicable lorsque la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat prévoit le recours à des collaborateurs des membres de son réseau ou à ceux de structures qui lui sont associées.

Le Haut Conseil est également d'avis lorsque le commissaire aux comptes recourt à un collaborateur « externe » quel qu'il soit, que la relation contractuelle soit formalisée entre les parties. Si ce professionnel est une personne morale ou une entité, la relation contractuelle est formalisée entre le commissaire aux comptes détenteur du mandat et la personne ou entité et non avec le ou les salarié(s) de ladite personne ou entité.

Ce contrat doit prévoir, notamment, l'étendue des travaux confiés au professionnel et les conditions de réalisation de ces derniers. Le Haut Conseil précise que le commissaire aux comptes ne peut pas lui déléguer la totalité de ses travaux. A ce titre, il ne peut pas lui déléguer l'ensemble des diligences requises au titre de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble, de la détermination du ou des seuils de signification, de la définition de l'approche d'audit ou encore de l'établissement de la lettre de mission et du programme de travail.

Enfin, le Haut Conseil rappelle qu'en application de l'article L. 823-13 du code de commerce, le commissaire aux comptes doit également « [faire] connaître nommément [les experts et collaborateurs] à la personne ou à l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes ». Le Haut Conseil estime à ce titre que, dès que le commissaire aux comptes sait qu'il recourra à des collaborateurs « externes », y compris avant l'acceptation de la mission, il en informe formellement l'entité.

*Christine THIN**Présidente*

Annexe 2.5 | Avis du 8 juillet 2010 sur une saisine relative à une succession de missions



le 8 juillet 2010

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce sur une saisine
relative à une succession de missions*

Séance du 24 juin 2010

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par une entité, sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce, de la situation qui suit.

La société S (le requérant) envisage de nommer le cabinet C en qualité de commissaire aux comptes. Ce cabinet pourrait ainsi être appelé à certifier les comptes des exercices 2010 à 2015 de la société S.

La société S a une succursale S'en Pologne qui dispose d'une comptabilité autonome et dont « *les comptes sont tenus* » depuis 2006 par le cabinet C', membre du réseau du cabinet C.

Le requérant précise que le chiffre d'affaires de la succursale S' contribue à hauteur de 4% à celui de la société S et représente 3% du chiffre d'affaires consolidé de cette dernière.

Le requérant interroge le Haut Conseil sur le risque, pour le cabinet C, d'être placé en situation d'autorévision au regard des prestations réalisées par le membre de son réseau, s'il acceptait le mandat de commissariat aux comptes de la société S.

Selon les éléments communiqués, le cabinet C' aurait réalisé, pour la succursale S', les travaux qui suivent.

- Dans le domaine comptable

Il ressort des informations communiquées par le requérant que, depuis 2006, le cabinet C' réaliserait une prestation consistant notamment à paramétriser le système informatique, définir le plan comptable, imputer et saisir les pièces comptables et établir les états financiers annuels.

Depuis 2009, le membre du réseau C' accomplit une mission complémentaire dite d'établissement du « reporting ».

- Dans le domaine social

Il ressort des informations communiquées par le requérant que, depuis 2006, le cabinet C' établirait les bulletins de paie du personnel et les déclarations sociales mensuelles et annuelles. Il procèderait également aux diverses formalités relatives à la gestion des arrêts maladie du personnel.

Depuis 2009, la prestation inclurait d'autres travaux afférents à l'administration du personnel tels que la gestion de la documentation relative à la sécurité et à l'hygiène, l'établissement des attestations de travail et de rémunération, la tenue des registres du personnel et la préparation des contrats de travail sur la base d'un modèle défini par la succursale S' et le cabinet C'.

Annexe 2.5 | Avis du 8 juillet 2010 sur une saisine relative à une succession de missions

Avis du H3C

En 2009, le cabinet C' aurait également réalisé une mission ponctuelle qui aurait consisté à dresser un état récapitulatif des congés payés à fin février 2009 et à examiner les dossiers du personnel en vue de contrôler leur conformité aux exigences légales locales.

- Dans le domaine fiscal

Il ressort des informations communiquées par le requérant que, depuis 2006, le cabinet C' établirait les déclarations fiscales mensuelles et annuelles de la succursale S'.

Depuis septembre 2008, le cabinet C' réalisera une prestation de conseil en matière fiscale consistant notamment à analyser la situation fiscale de la succursale S' et à proposer des recommandations en vue de son optimisation. Au titre de cette mission, le cabinet C' pourrait également être amené, à la demande de la succursale, à examiner les conséquences fiscales des transactions réalisées, répondre à des consultations ponctuelles et l'assister ou la représenter dans le cadre de contrôles fiscaux.

Le requérant précise par ailleurs que si le cabinet C était nommé commissaire aux comptes de la société S, il serait demandé au cabinet C' de cesser ses prestations.

Compte tenu de ces éléments, le Haut Conseil rend l'avis qui suit.

Avis du Haut Conseil

La situation présentée doit, selon le Haut Conseil, être appréciée au regard des articles 11, 20 et 29 III du code de déontologie qui définit les liens professionnels antérieurs incompatibles avec la mission de commissaire aux comptes, mentionnés au deuxième alinéa de l'article L822-11 I du code de commerce.

Le Haut Conseil relève que les opérations d'une succursale d'une société française sont comptabilisées dans les comptes annuels de la société.

Il estime que les prestations telles que décrites qu'aurait réalisées le cabinet C' au titre de l'exercice 2010 contribuent à l'établissement des comptes 2010 de la succursale S' et, ce faisant, des comptes de la société S.

Ainsi, le Haut Conseil considère que le cabinet C serait donc conduit, s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S, à se prononcer ou à porter une appréciation, dans le cadre du contrôle des comptes 2010, sur des éléments que le cabinet C' aurait contribué à établir.

Compte tenu de ces éléments, sans qu'il apparaisse nécessaire d'examiner les effets des prestations qui auraient été mises en œuvre au titre des exercices antérieurs à 2010, le Haut Conseil estime que le cabinet C serait placé dans une situation d'autorévision de nature à affecter son jugement professionnel s'il était nommé commissaire aux comptes de la société S.

En conséquence, en application des textes précités le cabinet C ne peut pas accepter la mission de commissaire aux comptes de la société S.

Christine THIN
Présidente

Annexe 2.6 | Avis du 26 juillet 2010 sur une saisine relative à une succession de missions



le 26 juillet 2010

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce sur une saisine
relative à une succession de missions***

Séance du 24 juin 2010

Introduction

Sur le fondement de l'article R. 821-6 du code de commerce, le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes de la situation qui suit.

Le requérant, Monsieur X, est pressenti pour être nommé commissaire aux comptes d'une entité B. Il précise que la mission de certification des comptes de l'entité B est exercée par plusieurs commissaires aux comptes.

Le requérant indique que l'entité B arrête ses comptes le 31 juillet de chaque année. S'il était nommé commissaire aux comptes de cette entité, Monsieur X serait amené à contrôler, pour la première fois, les comptes de l'exercice d'une durée de 12 mois, ouvert le 1^{er} août de l'année N-1.

En mai de l'année N, l'entité B aurait bénéficié d'un apport, par une entité A, d'une branche de son activité, avec effet rétroactif au 1^{er} août de l'année N-1.

Au vu des informations communiquées par Monsieur X, ce dernier aurait réalisé, pour l'entité A, une mission de présentation des comptes régie par les normes de l'Ordre des experts-comptables. Dans le cadre de cette mission, Monsieur X aurait notamment procédé au contrôle des écritures comptables de fin d'exercice à partir des informations préparées par l'entité A, comprenant en particulier la valorisation des stocks. Monsieur X mentionne que la comptabilité de l'entité A est tenue quotidiennement par un salarié de l'entité. Il précise que sa mission, réalisée depuis plusieurs années, a pris fin à l'issue des travaux menés au titre des comptes annuels de l'exercice clos le 31 juillet de l'année N-1. Il précise également que ces comptes ont été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes.

Concernant l'opération d'apport, il ressort des informations communiquées par le requérant que les actifs apportés auraient été principalement composés d'immobilisations corporelles, de stocks et de créances d'exploitation et les passifs d'emprunts auprès d'établissements de crédit et de dettes d'exploitation. Ces actifs et passifs auraient été comptabilisés, dans les comptes de l'entité B, à leur valeur nette comptable au 31 juillet de l'année N-1, sur la base des comptes de l'entité A établis à cette date. L'actif net apporté par l'entité A et comptabilisé dans les comptes de l'entité B, représenterait 32% de l'actif net de l'entité B au 1^{er} août de l'année N-1.

Le requérant indique qu'en vue de l'opération d'apport, les immobilisations corporelles de l'entité A avaient fait l'objet d'une évaluation par un expert dit « *indépendant* » et avaient été enregistrées à leur valeur « *réévaluée* » dans les comptes de l'entité A au 31 juillet de l'année N-1, qui constitue ainsi leur nouvelle valeur nette comptable. Il mentionne également qu'il n'a « *participé en aucune manière à la réévaluation des apports immobiliers* », ni à « *aucune évaluation d'un quelconque poste d'actif ou de*

Annexe 2.6 | Avis du 26 juillet 2010 sur une saisine relative à une succession de missions

Avis du H3C

passif [apporté] »

Interrogé par Monsieur X sur la possibilité pour ce dernier d'accepter la mission de commissaire aux comptes de l'entité B, le Haut Conseil a rendu l'avis qui suit.

Avis rendu par le Haut Conseil

Le Haut Conseil apprécie la situation au regard des articles 11 et 20 du code de déontologie et de l'article 29 III du même code, qui définit les liens professionnels antérieurs incompatibles avec la mission de commissaire aux comptes, mentionnés au deuxième alinéa de l'article L.822-11 I du code de commerce.

Il estime que les travaux, tels que décrits, qu'aurait réalisés Monsieur X contribuent à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le 31 juillet N-1 de l'entité A.

Le Haut Conseil constate que certains éléments des comptes de l'entité A relatifs à l'exercice clos le 31 juillet N-1 ont été repris dans les comptes de l'entité B relatifs à l'exercice clos le 31 juillet N.

Il s'ensuit que Monsieur X serait conduit, s'il était nommé commissaire aux comptes de l'entité B, à se prononcer ou à porter une appréciation, dans le cadre du contrôle des comptes relatifs à l'exercice clos le 31 juillet N, sur des éléments qu'il aurait contribué à établir.

Toutefois, il relève qu'au titre des principaux actifs apportés, les immobilisations corporelles auraient fait l'objet d'une évaluation par un expert dit « *indépendant* » et les stocks auraient été valorisés par l'entité.

Le Haut Conseil relève également que les comptes annuels de l'exercice clos le 31 juillet N-1 de l'entité A auraient été certifiés sans réserve par le commissaire aux comptes.

Compte tenu de ces éléments et du poids limité de l'actif net apporté par rapport aux comptes de l'entité B, et sous condition de mise en place de mesures de sauvegarde appropriées dans le cadre de l'exercice de la mission en co-commissariat, le Haut Conseil estime que Monsieur X ne serait pas placé dans une situation d'autorévision de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission, s'il était nommé commissaire aux comptes de l'entité B.

En conséquence, le Haut Conseil est d'avis que Monsieur X, sous réserve de la mise en place de mesures de sauvegarde appropriées, peut accepter le mandat de commissariat aux comptes de l'entité B.

Christine THIN

Présidente

Annexe 2.7 | Avis du 4 novembre 2010 relatif à la répartition des diligences du commissaire aux comptes



le 4 novembre 2010

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce
relatif à la répartition des diligences du commissaire aux comptes*

Séance du 14 octobre 2010

Introduction

Le Haut Conseil s'est saisi d'une pratique, constatée au cours d'un contrôle périodique consistant à répartir les travaux requis dans le cadre du commissariat aux comptes entre un commissaire aux comptes nommé par l'entité et un prestataire externe, se présentant comme « auditeur contractuel », chargé par l'entité d'une intervention de « contrôleur des comptes ».

Ce prestataire est l'ancien commissaire aux comptes de l'entité. Deux ans avant la clôture de l'exercice considéré, il démissionnait de son mandat en raison de la fourniture, par un membre de son réseau, de prestations en matière fiscale incompatibles avec la poursuite de son mandat. Les prestations du réseau en matière fiscale se sont poursuivies depuis cette démission.

La lettre de mission du commissaire aux comptes précise que « *[s]es travaux s'appuieront notamment sur les diligences d'audit réalisées par le cabinet [prestataire] qui interviendra en tant qu'expert-comptable chargé d'une mission de contrôle des comptes* ».

Elle prévoit une répartition des travaux entre le commissaire aux comptes et le prestataire. Ce dernier est notamment en charge des travaux d'audit relatifs à l'ensemble des sujets présentant un risque élevé d'anomalies significatives identifiés dans le plan de mission établi par le commissaire aux comptes.

Cette situation soulève une question de principe quant aux conditions dans lesquelles les travaux d'un « auditeur contractuel » peuvent être utilisés par le commissaire aux comptes, lors de l'accomplissement de la mission de certification des comptes.

Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil rappelle tout d'abord que les textes autorisent le commissaire aux comptes, dans le cadre de l'accomplissement de sa mission légale, à utiliser, sous certaines conditions, des éléments ou travaux réalisés par un tiers intervenant à la demande de l'entité dont les comptes sont certifiés. Ils prévoient également que le commissaire aux comptes peut se faire assister par des experts ou collaborateurs. Une répartition des diligences n'est en revanche organisée que dans le cadre du co-commissariat aux comptes. La situation décrite est examinée au regard de ces principes.

Annexe 2.7 | Avis du 4 novembre 2010 relatif à la répartition des diligences du commissaire aux comptes

Avis du H3C

- ***Sur la possibilité pour un commissaire aux comptes de recourir à l'assistance d'un professionnel chargé par l'entité d'une mission d'audit contractuel***

En application de l'article L.823-13 du code de commerce, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par des experts ou des collaborateurs pour l'accomplissement de leurs contrôles.

L'article 16 du code de déontologie mentionne que le commissaire aux comptes « *s'assure que les collaborateurs ou experts auxquels il confie des travaux respectent les règles applicables à la profession et sont indépendants de la personne ou entité qui fait l'objet d'une certification des comptes à laquelle ils participent.* »

Le Haut Conseil a rendu, le 24 juin 2010, un avis qui porte notamment sur les conditions à respecter dans le cadre d'un recours à l'assistance de professionnels n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel qui détient le mandat. L'avis précise que le recours à des collaborateurs « externes » doit être limité et qu'il ne peut être envisagé que pour répondre à un besoin de ressources lié à des situations particulières. Parmi les conditions figure également la formalisation d'une relation contractuelle entre le commissaire aux comptes et les collaborateurs externes.

Dans la situation présentée, le prestataire réalise une intervention à la demande et pour le compte de l'entité, et non sous la responsabilité du commissaire aux comptes. Aucun contrat entre le prestataire et le commissaire aux comptes n'a été établi. Par conséquent, le prestataire ne peut pas assister, en tant que collaborateur, le commissaire aux comptes dans ses travaux.

- ***Sur l'utilisation par le commissaire aux comptes de travaux réalisés par un prestataire désigné par l'entité***

La norme relative au caractère probant des éléments collectés¹ prévoit que « *tout au long de son audit, le commissaire aux comptes collecte des éléments qui lui permettent d'aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.* » La norme précise que ces éléments peuvent avoir une origine interne ou externe à l'entité.

Le commissaire aux comptes peut donc utiliser des informations contenues dans des documents établis à la demande de l'entité par un prestataire externe, ces informations pouvant constituer des éléments collectés, au sens de la norme précitée, qui contribuent à la formation de son opinion.

La norme dispose toutefois que les éléments collectés doivent être suffisants et appropriés pour fonder l'opinion, et que « *le degré de fiabilité des éléments collectés dépend de leur origine, de leur nature, et des circonstances particulières dans lesquelles ils ont été recueillis.* »

Le Haut Conseil estime à ce titre que le commissaire aux comptes doit prendre en compte, dans l'évaluation de la fiabilité des éléments collectés, la compétence du prestataire émetteur de l'information, et les risques pesant sur l'objectivité des informations délivrées.

¹ Art A. 823-9 du code de commerce §01 et § 06

Annexe 2.7 | Avis du 4 novembre 2010 relatif à la répartition des diligences du commissaire aux comptes

Avis du H3C

En présence de risques pesant sur l'indépendance du prestataire émetteur de l'information, le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes ne peut pas s'appuyer sur les travaux réalisés par le prestataire sans mettre en œuvre les procédures d'audit adaptées, afin d'obtenir des éléments complémentaires lui permettant de fonder son opinion.

- *sur l'utilisation des travaux d'un expert-comptable*

Une norme d'exercice professionnel dédiée² précise les principes applicables à l'utilisation des travaux d'un expert-comptable.

Cette norme mentionne que «*le commissaire aux comptes peut recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la personne ou de l'entité. A ce titre, il peut utiliser des travaux réalisés par un expert-comptable à la demande de l'entité. Leur utilisation évite alors au commissaire aux comptes de réaliser, le cas échéant, les mêmes travaux.*»

Le Haut Conseil relève que le commissaire aux comptes peut appliquer cette norme si le prestataire intervient en sa qualité d'expert-comptable et qu'il se soumet à ce titre à l'ensemble des règles qui régissent la profession, et notamment aux règles déontologiques propres aux experts-comptables.

La norme mentionne que «*le commissaire aux comptes (...) apprécie dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les travaux effectués par [l'expert-comptable] pour aboutir à des conclusions à partir desquelles il fonde son opinion sur les comptes.*» (...) «*Lorsqu'il décide d'utiliser les travaux de l'expert-comptable, le commissaire aux comptes apprécie s'ils constituent des éléments suffisants et appropriés pour contribuer à la formation de son opinion sur les comptes.*»

En fonction de cette appréciation, le commissaire aux comptes détermine les procédures d'audit supplémentaires dont la mise en œuvre lui paraît nécessaire pour obtenir les éléments suffisants et appropriés recherchés.»

Le Haut Conseil estime que, lorsque le commissaire aux comptes apprécie dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur les travaux effectués, il doit tenir compte des risques qui pèsent sur l'objectivité de l'expert-comptable dans le cadre des travaux qu'il a menés.

Dans une situation où des prestations de conseil ayant conduit un ancien commissaire aux comptes à démissionner en application des dispositions du code de déontologie relatives aux prestations affectant l'indépendance se poursuivraient, le Haut Conseil estime que le commissaire aux comptes devrait tenir compte du risque pesant sur l'indépendance de cette même personne lorsqu'il apprécie les travaux que cette personne a réalisés en tant qu'expert comptable. Le commissaire aux comptes ne pourrait pas, dans un tel cas, s'appuyer exclusivement sur ces travaux sans mettre en œuvre des procédures d'audit adaptées, afin d'obtenir des éléments complémentaires lui permettant de fonder son opinion.

² article A.823-24 du code de commerce

Annexe 2.7 | Avis du 4 novembre 2010 relatif à la répartition des diligences du commissaire aux comptes

Avis du H3C

- ***Sur la répartition des diligences du commissaire aux comptes avec le prestataire***

Le Haut Conseil relève, dans la situation présentée, que le commissaire aux comptes prévoit, dans sa lettre de mission, une répartition des travaux entre le commissaire aux comptes et l'auditeur contractuel. Un tel exercice de la mission de certification des comptes contrevient aux textes légaux qui n'autorisent aucun démembrement de la mission légale ni des délégations de compétences ou de pouvoirs. Le commissaire aux comptes doit conserver la pleine et entière responsabilité de la mission et accomplir lui-même les diligences requises, avec, le cas échéant, l'assistance de collaborateurs. Une répartition des travaux est seulement admise entre les co-commissaires aux comptes d'une même entité, selon des conditions strictement définies.

Christine THIN

Présidente

Annexe 2.8 | Avis du 17 février 2011 sur une saisine portant sur la démission du mandat de commissaire aux comptes en cas de survenance d'un événement particulier



le 17 février 2011
Avis 2011-04

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce
sur une saisine portant sur la démission du mandat de commissaire aux comptes
en cas de survenance d'un évènement particulier*

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par des commissaires aux comptes, sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce, de la situation qui suit.

Les sociétés de commissaires aux comptes A et B (« les requérants ») exercent collégialement le contrôle légal des comptes de plusieurs entités.

Fin 2010, ces sociétés ont signé un « *protocole de rapprochement* » entraînant la prise de contrôle de la société B par la société A. Depuis lors, les sociétés A et B appartiennent à la même structure d'exercice professionnel.

Au vu des textes applicables, les requérants envisagent que l'un d'entre eux démissionne, mais, compte tenu de la date de la signature du protocole et « *afin de ne pas perturber l'arrêté des comptes de ces entités* », ils souhaitent que cette démission intervienne au printemps 2011 et proposent de mettre en place les mesures de sauvegarde suivantes :

- « *Maintien d'une équipe séparée, en ce compris les personnes en charge des revues indépendantes,*
- *Séparation des équipes techniques en charge des consultations,*
- *Maintien des équipes dans des locaux séparés.»*

Les requérants demandent l'avis du Haut Conseil sur cette situation et les mesures envisagées.

Le Haut Conseil a examiné cette saisine au cours de sa séance du 27 janvier 2011 et rend l'avis qui suit.

Annexe 2.8 | Avis du 17 février 2011 sur une saisine portant sur la démission du mandat de commissaire aux comptes en cas de survenance d'un événement particulier

Avis du H3C

Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil rappelle qu'en application de l'article 17 du code de déontologie « *lorsque les comptes d'une personne sont certifiés par plusieurs commissaires, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes* ».

Au vu des éléments exposés, il apparaît que du fait de leur rapprochement, les sociétés de commissaires aux comptes A et B n'appartiennent plus à des structures d'exercice professionnel distinctes. Cette situation contrevenant aux dispositions de l'article 17 précité, l'exercice collégial du commissariat aux comptes n'est donc plus régulier.

Dans une telle situation, le Haut Conseil constate que le code ne prévoit ni mesures de sauvegarde ni dispositions transitoires qui permettent la poursuite de la mission.

Il considère en conséquence que l'un des deux commissaires aux comptes doit démissionner sans que cette démission puisse être différée.

Le Haut Conseil rappelle qu'en cas de démission du commissaire aux comptes titulaire, le commissaire aux comptes suppléant, nommé en application de l'article L.823-1 du code de commerce, est appelé à le remplacer et à exercer sa mission dans les conditions prévues à l'article précité et le respect des dispositions légales et réglementaires applicables aux commissaires aux comptes.

Le Haut Conseil estime par ailleurs que lorsque le commissaire aux comptes est à l'origine de la survenance d'un évènement conduisant à le placer dans une situation contraire aux règles de la profession, il est nécessaire qu'il anticipe les conséquences de cet évènement, notamment quant à la poursuite de ses missions de certification

Christine THIN

Présidente

Annexe 2.9 | Avis du 7 avril 2011 relatif au recours à un réviseur indépendant n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat



le 7 avril 2011
Avis 2011-06

Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes en application de l'article R. 821-6 du code de commerce relatif au recours à un réviseur indépendant n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat

Introduction

Le Haut Conseil s'est saisi d'une pratique, constatée à l'occasion des contrôles périodiques, selon laquelle une structure d'exercice professionnel détentrice de mandats de commissariat aux comptes recourt, pour la réalisation de la revue indépendante prévue aux articles 15 du code de déontologie et L. 822-15 du code de commerce à un commissaire aux comptes qui n'appartient pas à cette structure.

Cette situation soulève une question de principe quant à la possibilité d'un tel recours au regard des dispositions légales et réglementaires applicables.

Au cours de sa séance du 13 janvier 2011, le Haut Conseil a examiné cette situation et a émis l'avis qui suit.

Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil indique tout d'abord être favorable à la mise en œuvre d'une revue indépendante. Il estime que l'appréciation des travaux réalisés en vue de la certification des comptes et des conclusions émises à ce titre, par un professionnel n'ayant pas participé au contrôle des comptes, contribue à la qualité de l'audit et fiabilise l'opinion émise.

Il relève ensuite que la rédaction actuelle de l'article L.822-15¹ du code de commerce n'opère pas de distinction selon que le réviseur indépendant appartient ou non à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat de commissaire aux comptes.

Sollicitée sur la possibilité pour un commissaire aux comptes qui n'appartient pas à la structure d'exercice professionnel détentrice d'un mandat de commissaire aux comptes d'accéder aux informations nécessaires à la réalisation de la revue indépendante au titre de ce mandat, la Direction des affaires civiles et du Sceau, indique, dans un courrier en date du 17 février 2011 que « *sous réserve de l'appréciation des juridictions compétentes, le secret professionnel est partagé entre la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat et le commissaire aux comptes externe en charge de la revue indépendante. La levée du secret professionnel au bénéfice de ce dernier n'apparaît donc pas pouvoir être considérée comme une violation dudit secret.* ».

¹ Dernier aléa de l'article L.822-15 : « *Les commissaires aux comptes procédant à une revue indépendante ou contribuant au dispositif de contrôle de qualité interne sont astreints au secret professionnel.* ».

Annexe 2.9 | Avis du 7 avril 2011 relatif au recours à un réviseur indépendant n'appartenant pas à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat

Avis du H3C

Au vu de ces éléments, le Haut Conseil est d'avis que le recours à un commissaire aux comptes externe à la structure d'exercice professionnel pour réaliser une revue indépendante est possible.

En outre, il estime nécessaire que la relation contractuelle entre le réviseur indépendant externe et le commissaire aux comptes titulaire du mandat soit formalisée et que la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés soit informée de ce recours.

Christine THIN

Présidente

Annexe 2.10 | Avis du 7 avril 2011 relatif à la possibilité pour une entité de mettre fin de manière anticipée au mandat de son commissaire aux comptes



le 7 avril 2011
Avis 2011-07

Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes en application de l'article R. 821-6 du code de commerce relatif à la possibilité pour une entité de mettre fin de manière anticipée au mandat de son commissaire aux comptes

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par le président d'une association et un commissaire aux comptes, sur le fondement de l'article R.821-6 du code de commerce, de deux situations relatives à la possibilité pour une entité, de mettre fin au mandat de son commissaire aux comptes, nommé en dehors de toute obligation légale, avant le terme des six exercices prévu par le Code de commerce.

Dans la première situation, le président d'une association a élaboré un projet susceptible d'être financé par des subventions de plus de 153 000 euros.

Aux fins de présenter, dans le dossier de demande de financement, des comptes certifiés et considérant que l'obtention des subventions soumettrait l'association à l'obligation de nommer un commissaire aux comptes¹, il a été décidé de procéder à cette nomination de manière anticipée.

La subvention n'a pas été obtenue et l'association souhaite mettre fin au mandat de son commissaire aux comptes pour ne pas en supporter le coût.

Dans la seconde situation, des copropriétaires ont décidé, sur une base volontaire, de confier le contrôle des comptes du syndicat de copropriété à un commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes mentionne que les copropriétaires n'ont pas « *mesuré les conséquences juridiques et financières de la nomination d'un commissaire aux comptes et [...] n'ont pas fait la différence entre un expert comptable et un commissaire aux comptes* » et souhaitent, de ce fait, mettre fin à son mandat.

Le Haut Conseil a examiné ces situations au cours de sa séance du 10 mars 2011 et rend l'avis qui suit.

Avis du Haut Conseil

Le Haut Conseil relève que ces situations soulèvent la question de l'application des dispositions du titre 2ème du livre VIII du Code de commerce à un commissaire aux comptes nommé en dehors d'une obligation légale ou réglementaire.

¹ Articles L.612-4 et D.612-5 du Code de commerce

Annexe 2.10 | Avis du 7 avril 2011 relatif à la possibilité pour une entité de mettre fin de manière anticipée au mandat de son commissaire aux comptes

Avis du H3C

L'article L.820-1 alinéa 1 du Code de commerce dispose que : « *Nonobstant toute disposition contraire, les dispositions du présent titre² sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission. Elles sont également applicables à ces personnes et entités, sous réserve des règles propres à celles-ci, quel que soit leur statut juridique.* »

Cet article n'opère pas de distinction selon que le commissaire aux comptes est nommé en application de dispositions légales ou réglementaires ou volontairement en dehors de toute obligation légale ou réglementaire.

Par conséquent, l'ensemble des dispositions du titre 2^{ème} du livre VIII du Code de commerce, et en particulier l'article L823-3 alinéa 1 du code de commerce qui dispose que « *Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice.* » est applicable à tout commissaire aux comptes, quel que soit le fondement, législatif ou volontaire, de sa nomination.

Par ailleurs, le Haut Conseil estime nécessaire que le commissaire aux comptes pressenti pour certifier les comptes d'une entité qui n'est pas soumise à l'obligation de nommer un commissaire aux comptes, rappelle aux membres de l'organe appelé à le nommer la durée de son mandat ainsi que la nature et l'étendue de sa mission.

Christine THIN

Présidente

² Titre deuxième « Des commissaires aux comptes » du livre VIII « De quelques professions réglementées »

Annexe 2.11 | Bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010



Délibération du Haut Conseil du commissariat aux comptes

Identification d'une bonne pratique professionnelle

relative à la rotation en application de l'article L. 822-14 du code de commerce

Séance du 22 juillet 2010

Le Haut Conseil a identifié comme bonne pratique professionnelle la « *Pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.821-1 du Code de commerce* » élaborée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Cette pratique est jointe en annexe.

Philippe STEING

Secrétaire Général

Christine THIN

Présidente

Annexe 2.11 | Bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010

Délibération du H3C - Annexe

22 juillet 2010

Pratique professionnelle relative à la rotation en application des dispositions de l'article L.822-14 du Code de commerce

Préambule

La présente pratique professionnelle a été élaborée par la CNCC après échanges avec les services du Ministère de la Justice, du H3C et de l'AMF.

Conformément aux dispositions de l'article L.821-1 du Code de commerce, elle a été identifiée par le H3C comme « bonne pratique professionnelle » lors de sa séance du 22 juillet 2010.

1 - Textes de référence

1-1 Article L.822-14 du Code de commerce

Cet article concernant l'obligation de rotation des signataires dans certaines « entités d'intérêt public » a été créé par la loi de sécurité financière (LSF) du 1er août 2003, et ses dispositions étaient applicables trois ans après la promulgation de la loi. Il a été modifié par l'ordonnance du 8 décembre 2008 transposant la Directive 2006/43/CE, puis par celle du 22 janvier 2009 réformant la notion d'appel public à l'épargne (à compter du 1er avril 2009).

Une dernière modification est intervenue dans la loi du 12 mai 2009¹ ratifiant l'ordonnance du 8 décembre 2008. Elle élargit notamment le champ de la rotation aux autres « associés principaux » au sens de la Directive européenne.

Le texte de l'article L.822-14 en vigueur est désormais le suivant :

« Le commissaire aux comptes, personne physique, et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, le ou les associés signataires ainsi que, le cas échéant, tout autre associé principal au sens du 16 de l'article 2 de la Directive 2006/43/CE² du Parlement européen

¹ Loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.

² Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 mai 2006, concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés.

Article 2 - Définitions

16) «associé(s) d'audit principal (principaux)» :



Annexe 2.11 | Bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010

Délibération du H3C - Annexe

et du Conseil, du 17 mai 2006, concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, ne peuvent certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes des personnes et entités dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé.

Ils ne peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes de ces personnes ou entités avant l'expiration d'un délai de deux ans à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié.

Cette disposition est également applicable aux personnes et entités visées à l'article L. 612-1 et aux associations visées à l'article L. 612-4 dès lors que ces personnes font appel à la générosité publique au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991. »

1-2 Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés

Article 42 - Indépendance

.../...

2. Les États membres veillent à ce que l'associé/les associés principal/principaux chargé(s) d'effectuer un contrôle légal des comptes soi(en)t remplacé(s) dans sa/leur mission de contrôle légal des comptes au plus tard sept ans à partir de la date de sa/leur nomination et ne soi(en)t autorisé(s) à participer à nouveau au contrôle de l'entité contrôlée qu'à l'issue d'une période d'au moins deux ans.

2- Les personnes et entités dont les commissaires aux comptes sont soumis à l'obligation de rotation

L'article L.822-14 du Code de commerce vise deux catégories distinctes :

- a) d'une part, les personnes et entités dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé ;
- b) d'autre part, les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique (telles que visées à l'article L.612-1 du Code de commerce) et les associations subventionnées (telles que visées à l'article L.612-4

a) le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes désigné(s) par un cabinet d'audit, dans le contexte d'une mission d'audit déterminée, comme le(s) principal (principaux) responsable(s) de l'audit à effectuer au nom du cabinet d'audit ; ou

b) en cas d'audit de groupe, le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes désigné(s) par un cabinet d'audit, comme le(s) responsable(s) principal (principaux) de l'audit à réaliser au niveau du groupe et le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes désigné(s) comme le(s) responsable(s) principal (principaux) des audits à effectuer au niveau des filiales importantes ou

c) le(s) contrôleur(s) légal (légaux) des comptes qui signe(nt) le rapport d'audit.



Annexe 2.11 | Bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010

Délibération du H3C - Annexe

du Code de commerce), dès lors que ces personnes font appel à la générosité publique au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991.

Depuis la réforme de l'appel public à l'épargne, sont donc désormais exclues de la première catégorie les sociétés dont les titres financiers sont offerts au public sur un système multilatéral de négociation (Alternext et Marché libre).

Les personnes et entités dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé sont essentiellement les sociétés françaises dont les titres financiers (de capital ou de créances) sont négociés à Paris sur Eurolist, mais également les sociétés françaises qui ont des titres de capital ou de créances négociés sur un marché réglementé européen.³

Pour l'application des dispositions relatives à la rotation, la notion d'appel à la générosité publique est identifiée dans l'article L.822-14 par référence à la loi du 7 août 1991⁴ qui vise les campagnes menées à l'échelon national.

Afin de bien apprécier cette notion, les critères retenus par la Cour des comptes ainsi que par une récente réponse ministérielle devront être pris en considération⁵.

³ La reconnaissance de la qualité de marché réglementé est explicitée à l'article L.421-4 du Code monétaire et financier. L'inclusion dans le champ de la rotation des sociétés ayant des titres négociés sur un autre marché réglementé européen a été confirmée dans un courrier du Ministère de la Justice à la CNCC du 19 mars 2008 publié au Bulletin CNCC n°150 p.203 de juin 2008.

⁴ Article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 (extraits)

Les organismes qui, afin de soutenir une cause scientifique, sociale, familiale, humanitaire, philanthropique, éducative, sportive, culturelle ou concourant à la défense de l'environnement, souhaitent faire appel à la générosité publique dans le cadre d'une campagne menée à l'échelon national soit sur la voie publique, soit par l'utilisation de moyens de communication, sont tenus d'en faire la déclaration préalable auprès de la préfecture du département de leur siège social.

.../...

Les moyens mentionnés ci-dessus sont les supports de communication audiovisuelle, la presse écrite, les modes d'affichage auxquels s'appliquent les dispositions de l'article 2 de la loi n° 79-1150 du 29 décembre 1979 relative à la publicité, aux enseignes et prêenseignes ainsi que la voie postale et les procédés de télécommunications.

⁵ La Commission des études juridiques a eu l'occasion de préciser (réponse EJ 2009-12 au Bull. n°155) « que le recours à un site internet comme moyen de communication pour recevoir des dons entre pleinement dans les dispositions susvisées de l'article 3 de la loi du 7 août 1991. La Cour des comptes, dans son rapport public 2008 (p.52), a estimé également que l'appel à la générosité publique sur un site internet, «par définition non restreint à une aire géographique», relevait d'une campagne nationale. Cette position a été confirmée par une réponse ministérielle qui considère que même si l'association n'a pas l'intention de conférer un caractère national à sa campagne, l'accès à cette technologie permet de diffuser un message susceptible de toucher l'ensemble de la population sur le territoire national (Réponse ministérielle au J.O. A.N. du 7 avril 2009 p.3355 et Bulletin CNCC n° 154 p.375). »



3

Annexe 2.11 | Bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010

Délibération du H3C - Annexe

3 - Les commissaires aux comptes visés par l'obligation de rotation

Outre les commissaires aux comptes personnes physiques exerçant à titre individuel dans les personnes et entités visées par l'article L.822-14 du Code de commerce, les associés visés par l'obligation de rotation sont :

- a) d'une part, les associés signataires des rapports légaux des entités mentionnées au §2 ci-dessus ;

Aucune distinction n'ayant été opérée dans la loi quant aux membres signataires, l'interdiction de signature durant plus de six exercices consécutifs s'applique à tous les signataires d'une société de commissaires aux comptes, quel que soit le rôle du signataire ; il n'y a en effet pas lieu d'opérer de distinction telle qu'elle est envisagée dans l'article R.822-94 du Code de commerce⁶ entre le représentant légal de l'entité et le commissaire aux comptes, non mandataire social, ayant participé à l'établissement du rapport⁷.

- b) d'autre part, les « autres associés principaux »⁸

L'article L.822-14, en renvoyant à « tout autre associé principal au sens du 16 de l'article 2 de la Directive... » impose, en cas d'audit de groupe, la rotation aux associés signataires des filiales importantes, dès lors que la société de commissaires aux comptes titulaire des mandats sur ces filiales est la même que sur la personne ou entité mère.

Concernant la notion de « filiale », il a été estimé que la référence au II de l'article L.233-16⁹ du Code de commerce pouvait être retenue et que, s'agissant de

⁶ Article R.822-94 du Code de commerce

« Tout rapport ou tout document émanant d'une société de commissaires aux comptes dans l'exercice de sa mission légale comporte, indépendamment de la signature sociale, la signature de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants de cette société qui ont participé à l'établissement de ce rapport ou de ce document ».

⁷ Cf. réponse CNCC / EJ 2007-82 publiée au Bulletin n° 148 de décembre 2007.

⁸ Au sens du 16) de l'article 2 de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 mai 2006, concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés.

⁹ Article L.233-16 du Code de commerce :

.../...

II. - Le contrôle exclusif par une société résulte :

1° Soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;

2° Soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise. La société consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une

Annexe 2.11 | Bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010

Délibération du H3C - Annexe

dispositions françaises, seules les filiales françaises étaient visées par le texte (cf. infra 4- b pour les critères d'identification des filiales « importantes »).

Concernant l'application de ces dispositions aux personnes et entités visées par l'article L.612-1 et aux associations visées par L.612-4 du Code de commerce, si ces entités détiennent des filiales françaises importantes, et que la société de commissaires aux comptes sur ces filiales est la même que sur les entités ou associations contrôlantes, les associés signataires sur ces filiales sont également soumis à l'obligation de rotation. En revanche, lorsque ces entités et associations établissent des comptes combinés, l'associé signataire d'une entité importante entrant dans le périmètre de combinaison n'est pas soumis à l'obligation de rotation.

Lorsque le mandat d'une filiale importante est détenu par un membre du réseau du commissaire aux comptes titulaire du mandat de la personne ou entité mère, il est recommandé que le signataire des comptes de la filiale importante soit également soumis à l'obligation de rotation.

4 - Modalités de désignation des associés signataires concernés par la rotation

Conformément aux dispositions de l'article 15 du Code de déontologie, chaque structure d'exercice professionnel doit « garantir la rotation des signataires, lorsque la loi le prévoit».

Indépendamment des dispositions relatives à l'information de l'Autorité des marchés financiers¹⁰, il est recommandé que :

- la rotation des signataires fasse l'objet d'une procédure écrite dans chaque structure d'exercice professionnel concernée ;
- la désignation des associés signataires soit formalisée sur chaque dossier dès le démarrage du mandat ou de la mission annuelle en cas de changement de signataire en cours de mandat.

La procédure relative à la rotation devrait :

- préciser à qui incombe au sein de la structure¹¹ la désignation du ou des associé(s) signataire(s) des comptes de chaque personne ou entité entrant dans le champ de la rotation (cf. 2 - personnes et entités concernées par la rotation)

¹⁰ fraction supérieure à 40% des droits de vote, et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;

¹¹ Soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet. »
.../...

¹⁰ Ces dispositions figurent dans le document : Les relations entre les commissaires aux comptes de l'AMF : guide de lecture de l'article L.621-22 du Code monétaire et financier.

Annexe 2.11 | Bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010

Délibération du H3C - Annexe

- rappeler que si la société décide de désigner deux associés, commissaires aux comptes inscrits, principaux responsables de l'audit à effectuer, ces associés doivent signer le rapport d'audit, dans le respect des dispositions de l'article R.822-94 du Code de commerce, puisqu'ils ont participé conjointement à l'établissement de ce rapport. Ils sont alors tous les deux soumis à l'obligation de rotation.

Il est recommandé que les modalités de désignation des associés signataires fassent l'objet d'une attention particulière, d'une part au niveau de l'audit de la personne ou entité dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou faisant appel à la générosité publique, d'autre part au niveau de ses filiales françaises importantes.

Ainsi :

- a) Pour chaque mission d'audit, qu'il s'agisse de la mission au niveau de la mère ou des filiales importantes, la désignation des associé(s) signataire(s) devrait permettre l'identification du (des) principal (principaux) responsable(s) du (des) rapport(s) établi(s) par le cabinet, à savoir le (les) associé(s) qui sera (seront) au final décisionnaire(s) de l'opinion émise.
- b) Il appartient aux cabinets d'identifier, pour chaque personne ou entité contrôlée¹², les filiales françaises importantes. Sans vouloir négliger les critères qualitatifs, la prise en compte de critères objectifs, exprimés par exemple en pourcentage de paramètres mesurant la contribution de la filiale aux comptes consolidés, pourrait permettre cette identification¹³. Celle-ci sera formalisée sur chaque dossier dès le démarrage de la mission annuelle.

Par ailleurs, les personnes ou entités dont les titres sont admis à la cotation ou faisant appel à la générosité publique font généralement, l'objet d'un exercice collégial du commissariat aux comptes. Aussi, il est recommandé que les membres du collège des commissaires aux comptes se concertent pour appliquer les mêmes critères d'identification des filiales françaises importantes.

¹¹ Par exemple, le dirigeant de la société de commissaires aux comptes titulaire du mandat, ou l'associé en charge du contrôle des risques et/ou de la déontologie.

¹² Personne ou entité dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou faisant appel à la générosité publique.

¹³ A titre indicatif, on notera que l'article 222-2 du règlement général de l'AMF (en conformité avec le règlement CE n°809/2004) prévoit qu'en cas de changement de périmètre un impact sur les comptes supérieur à 25% entraîne la présentation d'une information pro forma.



6

Annexe 2.11 | Bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010

Délibération du H3C - Annexe

5 - L'échéance de première application

La LSF précisait que les dispositions de l'article L.822-14 du Code de commerce ne remettaient pas en cause les mandats en cours trois ans après la promulgation de la loi (soit le 31 juillet 2006), dans la limite de six ans à compter de la promulgation de la loi (soit le 31 juillet 2009).

En conséquence, la rotation est devenue obligatoire selon les modalités suivantes : Les associés ayant déjà signé pendant plus de six exercices consécutifs à la date de promulgation de la LSF ont pu continuer à signer sur des mandats renouvelés par une assemblée tenue au plus tard le 31 juillet 2006, et ce, jusqu'à la date limite du 31 juillet 2009.

A titre d'exemple, pour un mandat renouvelé lors d'une AGO de juin 2006 couvrant les exercices 2006 à 2011, l'associé signataire, ayant déjà signé plus de six exercices consécutifs a pu encore signer les exercices 2006, 2007 et 2008, pour autant, pour ce dernier exercice, il n'y ait pas de report d'assemblée conduisant à signer les rapports légaux postérieurement au 31 juillet 2009.

Les associés ayant déjà signé pendant plus de six exercices consécutifs n'ont pu continuer à signer sur des mandats renouvelés par une assemblée postérieure au 31 juillet 2006. A titre d'exemple, un mandat renouvelé lors d'une AGO tenue en août 2006, relative à l'exercice clos le 28 février 2006, a dû être confié à un autre associé signataire.

Concernant l'extension du champ de la rotation aux associés signataires sur les filiales françaises importantes au sein d'un groupe, cette disposition issue de la loi du 12 mai 2009 est, en l'absence de dispositions transitoires, applicable à compter de l'entrée en vigueur de cette loi, soit depuis le 14 mai 2009.

La CNCC recommande donc aux sociétés de commissaires aux comptes d'adapter ou de compléter dans les meilleurs délais leurs procédures de rotation afin de tenir compte du nouveau dispositif légal, tel qu'explicité dans la présente pratique professionnelle.

6 - Le décompte de la période de six exercices - situations particulières

Le dispositif de la rotation vise à introduire une rupture dans les relations de familiarité qui peuvent s'instaurer entre le ou les associés signataires et l'entité ou la personne contrôlée répondant à des critères d'admission de titres sur un marché réglementé ou d'appel à la générosité publique.

La mise en œuvre de ce dispositif dans le temps peut soulever des difficultés particulières d'application au regard de la nécessité de maintenir une certaine continuité dans les interventions du cabinet, le dispositif légal ayant pour objectif la rotation des associés signataires et non la rotation des cabinets.



7

Annexe 2.11 | Bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010

Délibération du H3C - Annexe

a) Fonctions exercées antérieurement par un associé signataire

Le décompte des six exercices consécutifs s'effectue sur les seuls exercices qui ont été « certifiés » par l'associé concerné. Ainsi, sa présence antérieure sur le dossier, pour des fonctions autres que celles d'associé signataire, n'est pas décomptée.

b) Cotation sur un marché réglementé ou appel à la générosité publique

Le critère déclenchant l'obligation de rotation correspond à l'admission des titres de l'entité sur un marché réglementé (ci-après qualifiée de cotation) ou l'appel par l'entité à la générosité publique au sens de l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991.

A la date déclenchant l'obligation de rotation, le texte permet au signataire de certifier pendant six exercices consécutifs les comptes de la personne ou de l'entité. Toutefois, afin d'éviter que ne se crée une trop grande familiarité entre le signataire et la personne ou l'entité contrôlée, il conviendrait de prendre en compte le nombre d'exercices au titre desquels le signataire a certifié les comptes avant d'être soumis à la rotation. Il apparaît cependant nécessaire de limiter les conséquences dommageables, pour la personne ou l'entité, qui pourraient résulter d'une cessation brutale de l'intervention de ce signataire.

Compte tenu de ces éléments, il est recommandé que, lorsqu'un signataire a certifié les comptes d'une personne ou entité pendant cinq exercices consécutifs ou plus à la date de cotation ou d'appel à la générosité publique, ce dernier ne puisse signer, au plus, que deux exercices additionnels, à savoir l'exercice en cours à la date de l'évènement¹⁴ et l'exercice suivant.

Les exemples ci-après illustrent cette recommandation :

Exemple 1 :

Depuis 2008, les comptes d'une entité E sont certifiés par un cabinet C dont l'associé signataire est M. X.

Courant 2010, les titres de l'entité E sont admis à la négociation sur un marché réglementé. En application de la recommandation, M. X ne devrait être autorisé à signer que quatre exercices à compter de l'exercice au cours duquel la cotation est intervenue, soit les exercices 2010 à 2013. Un autre associé devra être désigné signataire des comptes des exercices 2014 et suivants.

Exemple 2 :

Depuis 2003, les comptes d'une entité E sont certifiés par un cabinet C dont l'associé signataire est M. X.

Courant 2010, les titres de l'entité E sont admis à la négociation sur un marché réglementé. En application de la recommandation, M. X ne devrait être autorisé à signer

¹⁴ Date de la cotation ou de l'appel à la générosité publique.

Annexe 2.11 | Bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010

Délibération du H3C - Annexe

que deux exercices additionnels, soit les exercices 2010 et 2011. Un autre associé devra être désigné signataire des comptes des exercices 2012 et suivants.

Concernant le décompte des exercices à prendre en compte pour l'associé signataire d'une filiale française importante, le même raisonnement trouvera à s'appliquer. Le critère de déclenchement de l'obligation de rotation est l'identification de cette entité en tant que filiale importante.

c) Société dont les titres financiers font l'objet d'une radiation sur le marché réglementé ou d'un transfert sur un système multilatéral de négociation

L'obligation de rotation cesse de s'appliquer pour les commissaires aux comptes des personnes ou entités dont les titres ont fait l'objet soit d'une radiation du marché réglementé, soit d'un transfert sur un système multilatéral de négociation.

En conséquence, l'obligation de rotation ne trouve plus à s'appliquer à partir de la date à laquelle la radiation ou le transfert a eu lieu.

d) Prise en compte de la personne physique qui signe les comptes de l'entité – cas d'un changement de titulaire du mandat

Le calcul du décompte de la période de six exercices est effectué en tenant compte du nombre d'exercices qu'un commissaire aux comptes a certifiés, quelle que soit la structure d'exercice professionnelle titulaire du mandat.

7 - « Délai de viduité » avant un retour sur le dossier

Le dernier alinéa de l'article L.822-14 du Code de commerce prévoit que les commissaires aux comptes soumis à l'obligation de rotation « ne peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes de ces personnes ou entités avant l'expiration d'un délai de deux ans à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié ».

a) Point de départ du « délai de viduité »

Par analogie avec les dispositions prévues à l'article L.823-3 du Code de commerce, l'associé reste « en fonction » jusqu'à la tenue de l'assemblée générale ou de l'organe compétent statuant sur les comptes du sixième exercice, sans toutefois pouvoir participer aux travaux de certification du septième exercice.

b) « Périmètre » de la viduité

Lorsqu'un signataire est soumis à l'obligation de rotation, il ne peut plus participer à une mission de contrôle légal des comptes de la personne ou de l'entité dont il certifiait les comptes avant l'expiration du délai de deux ans fixé par le texte.

Annexe 2.11 | Bonne pratique professionnelle relative à la rotation en application de l'article L.822-14 du code de commerce identifiée par le Haut Conseil le 22 juillet 2010

Délibération du H3C - Annexe

Toutefois, afin d'éviter que ne se crée une trop grande familiarité entre le signataire et le groupe auquel appartient la personne ou l'entité contrôlée, il est recommandé que le commissaire aux comptes soumis à la rotation et au délai de viduité de deux ans dans une entité du groupe ne puisse plus participer à une mission de contrôle légal des comptes, de la personne ou de l'entité mère ni d'aucune de ses filiales françaises importantes, avant l'expiration dudit délai.

Ainsi, un commissaire aux comptes soumis à la rotation en sa qualité de signataire des comptes d'une personne ou entité mère ne pourra, en application de la recommandation, participer à une mission de contrôle légal dans ses filiales françaises importantes avant l'expiration d'un délai de deux ans à compter de la date de clôture du sixième exercice de la mère qu'il a certifié. En conséquence, quand bien même il n'aurait pas été signataire des comptes de ces filiales importantes pendant six exercices consécutifs, il ne pourra pas participer au contrôle de leurs comptes pendant deux ans.

De la même manière, un commissaire aux comptes soumis à la rotation en sa qualité de signataire des comptes d'une filiale française importante ne pourra, en application de la recommandation, participer à une mission de contrôle légal dans la mère ainsi que dans une autre filiale importante, avant l'expiration d'un délai de deux ans à compter de la date de clôture du sixième exercice de la filiale qu'il a certifié. En conséquence, quand bien même il n'aurait pas été signataire des comptes de cette mère ou d'une autre filiale importante pendant six exercices consécutifs, il ne pourra pas participer au contrôle de leurs comptes pendant deux ans.

Annexe 3 | Contrôler

Annexe 3.1 | Organisation et méthodologie des contrôles périodiques

Les contrôles périodiques sont réalisés conformément aux principes figurant dans la décision 2009-02 prise par le Haut Conseil.

En application de cette décision le Haut Conseil met en œuvre les contrôles des cabinets de commissariat aux comptes certifiant les comptes d'Entité d'Intérêt Public (« EIP »), dits « cabinets EIP ». Les contrôles des cabinets ne certifiant pas les comptes d'« EIP » sont réalisés par les instances professionnelles selon les modalités définies par le Haut Conseil.

Il doit être noté que cette organisation qui repose sur une répartition des contrôles en fonction de l'appartenance ou non à la catégorie « EIP » reste flexible pour permettre au Haut Conseil de modifier l'affectation d'un cabinet relevant d'une catégorie pré-déterminée.

La décision 2009-02 précitée et l'accord passé entre le Haut Conseil et l'Autorité des marchés financiers le 10 janvier 2010 organisent le concours de cette dernière aux opérations de contrôle et prévoient la communication entre les deux autorités des informations utiles à l'accomplissement de leurs missions respectives. L'ordonnance n° 2010-76 du 21 janvier 2010 créant l'Autorité de contrôle prudentiel (ACP) a prévu une disposition d'ordre général relative aux échanges d'informations entre autorités de surveillance. Un accord a été signé le 6 avril 2011 entre le Haut Conseil et l'ACP aux fins d'organiser ces échanges (annexe 6.2).

Par ailleurs, afin de disposer d'un système de contrôle cohérent et homogène, quels que soient les acteurs qui interviennent dans leur réalisation et quel que soit le mode de contrôle retenu, il a été institué une coordination entre le Haut Conseil et les instances professionnelles prenant la forme d'un comité de coordination composé de membres représentant chacune des institutions et présidé par la Présidente du Haut Conseil.

« Cabinets EIP »

En 2010, le Haut Conseil a décidé que les cabinets détenant au moins deux mandats « EIP » relatifs à des sociétés cotées sur le marché réglementé ou des établissements de crédits seraient contrôlés « directement » par le Haut Conseil. Les contrôles des autres cabinets détenant des mandats « EIP » ont été délégués à la Compagnie nationale. Le champ et les modalités de la délégation ont été définis par le Haut Conseil et figurent dans sa décision 2009-04.

Les contrôles « EIP » mis en œuvre directement par le Haut Conseil sont réalisés par des contrôleurs employés par le Haut Conseil, répondant aux exigences de compétence et de comportement adéquat. Les contrôleurs exercent leur mission sous la direction d'un directeur assistant le Secrétaire général qui est le directeur des contrôleurs. En vue de prévenir les situations pouvant porter atteinte à l'indépendance, chaque contrôleur a signé des engagements complémentaires au contrat de travail, définis par le Haut Conseil dans sa décision 2008-04.

Le Secrétaire général présente chaque année au Haut Conseil un rapport sur les contrôles réalisés auxquels il a procédé et rend compte de ces contrôles en garantissant l'anonymat des situations évoquées.

Les contrôles « EIP » délégués à la Compagnie nationale sont effectués par des contrôleurs praticiens. Une liste de contrôleurs spécialisés dans les secteurs « EIP » entrant dans le champ de la délégation a été constituée par la Compagnie nationale. Cette liste a été validée par le Haut Conseil, puis rendue définitive à l'issue d'une formation spécifique consacrée aux méthodes de contrôle. Cette formation a été organisée et dispensée par le Secrétaire général du Haut Conseil en coordination avec la Compagnie nationale. Chaque contrôleur a signé une déclaration d'engagement d'indépendance vis-à-vis du cabinet qu'il contrôle.

Le Secrétaire général intervient lors des étapes clés des contrôles, à savoir, lors de la confection du plan d'approche du contrôle, lors de l'exécution des contrôles sur place, et lors de la rédaction des pré-rapports et des rapports définitifs. Il notifie les rapports à chacun des cabinets contrôlés.

La Compagnie nationale rend compte de l'exécution des contrôles délégués au Haut Conseil. À ce titre, elle élabore un rapport en application de l'article R. 821-31.

« Cabinets non EIP »

La Compagnie nationale et les compagnies régionales réalisent le contrôle des « cabinets non EIP », selon les modalités définies par le Haut Conseil.

Pour effectuer les contrôles, les compagnies régionales ont désigné des professionnels en exercice selon des critères de sélection fondés sur leur expérience professionnelle. Ils suivent une formation

Annexe 3.1 | Organisation et méthodologie des contrôles périodiques

spécifique aux méthodes d'opérations de contrôle, organisée et dispensée par la Compagnie nationale. Chaque contrôleur signe un engagement d'indépendance vis-à-vis de chaque cabinet qu'il contrôle, identique à celui utilisé pour les contrôles délégués des « cabinets EIP ». L'affectation des contrôleur praticiens répond au principe du dépassement décidé par le Haut Conseil.

Le Secrétaire général est destinataire des restitutions individuelles adressées aux cabinets contrôlés par les compagnies régionales. Il est également destinataire des axes d'amélioration préconisés aux cabinets par les compagnies régionales et est informé à cette occasion des suites que les compagnies régionales envisagent de donner aux contrôles. Ces restitutions obtenues font l'objet d'un examen approfondi par le secrétariat général qui peut demander des vérifications complémentaires ou intervenir afin de s'assurer de la bonne exécution du contrôle.

La Compagnie nationale élabore un rapport sur les contrôles « non EIP » en application de l'article R. 821-31 adressé au Haut Conseil le 19 mai 2011.

Approche globale

Les objectifs assignés aux contrôles périodiques tenant compte des principes énoncés par la 8e directive et la recommandation européenne, ont été fixés par le Haut Conseil. 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 en tenant compte de l'environnement de leurs mandats et notamment de l'efficience de leur organisation et de leurs procédures.

Il consiste donc à attester de l'existence et de l'efficience, au sein des cabinets contrôlés, d'une organisation et de procédures visant à garantir la qualité du contrôle légal des comptes et à vérifier la correcte exécution de la mission légale par les signataires sur une sélection de mandats. Le respect des normes d'exercice professionnel et des règles déontologiques est également vérifié. La sélection des mandats doit couvrir un nombre de mandats représentatif de l'activité du cabinet.

Le Haut Conseil a également retenu la possibilité de cibler certains contrôles en vue de répondre à des demandes particulières émanant d'autres autorités de régulation ou d'autres superviseurs publics dans le cadre de la coopération.

Pour effectuer un contrôle global de cabinet, les contrôleur utilisent des outils, communs aux

contrôles des « cabinets EIP » et « non EIP », facilitant la préparation, la réalisation et la restitution des contrôles. Ces outils accordent une place importante au jugement professionnel des contrôleur.

Déroulement du contrôle d'un cabinet

Le contrôle d'un cabinet comporte plusieurs phases :

- le recueil d'informations préalables auprès des cabinets ;
- l'élaboration d'un plan d'approche du contrôle ;
- la conduite des contrôles sur place ;
- la rédaction d'un pré-rapport ;
- l'organisation d'une procédure contradictoire ;
- la rédaction du rapport définitif.

En conséquence, le Haut Conseil a retenu la notion de cabinet comme point d'entrée et comme unité de contrôle.

Cette notion, mise en œuvre pour les besoins du contrôle périodique, connue des professionnels, permet d'appréhender les réseaux et de les contrôler dans le cadre d'un même programme, de manière homogène. Ne pas retenir cette notion conduirait à contrôler isolément des structures d'exercice professionnel qui suivraient pourtant des organisations et méthodes communes, voire une même discipline pour répondre à la mission légale ou qui feraient partie d'un même réseau.

Définition d'un cabinet pour les besoins du contrôle périodique

Un cabinet au sens du contrôle périodique s'entend d'un ensemble de structures d'exercice du commissariat aux comptes inscrites, titulaires de mandats, qui partagent des procédures communes. Une structure d'exercice du commissariat aux comptes peut être une personne physique exerçant seule, ou une personne morale dans laquelle exercent une ou plusieurs personnes physiques. Au sein des structures identifiées, les commissaires aux comptes salariés, associés ou non associés qui y exercent leurs fonctions, sont concernés par le contrôle.

**Annexe 3.2 | Accord entre le Haut Conseil et l'Autorité de Contrôle Prudentiel
signé le 6 avril 2011**



Accord entre le H3C et l'ACP

Relatif à l'assistance de l'ACP dans le cadre des contrôles réalisés par le H3C
et
aux modalités d'échange d'informations utiles à leurs missions respectives

Préambule

Compte tenu de la complémentarité du rôle des deux Autorités et de l'intérêt général lié au renforcement de la qualité et de la fiabilité de l'information financière, il est souhaitable de renforcer la coopération entre l'ACP et le H3C, afin d'accroître l'efficacité de leurs missions respectives de surveillance.

Cette coopération s'inscrit dans le cadre de l'article 631-1 du Code monétaire et financier qui prévoit que l'ACP et le H3C peuvent se communiquer les renseignements utiles à l'exercice de leurs missions respectives.

A ce titre, l'ACP et le H3C pourront s'échanger des informations relatives aux personnes soumises à leur contrôle.

I. Aux termes de l'article L. 821-1 du Code de commerce, le H3C a pour mission d'assurer la surveillance de la profession de commissaire aux comptes. Il est notamment chargé d'organiser, de mettre en œuvre et de superviser les contrôles périodiques prévus à l'article L. 821-7 du Code de commerce auxquels sont soumis les commissaires aux comptes dans leur activité professionnelle. Les contrôles périodiques contribuent à assurer au public et aux autres Autorités de contrôle que la qualité du travail des commissaires aux comptes se situe à un niveau élevé.

Ces contrôles sont effectués, dans les conditions et selon les orientations définies par le H3C, soit par des contrôleurs n'exerçant pas de fonctions de contrôle légal des comptes, employés par le H3C et placés sous la direction de son secrétaire général et d'un directeur, soit par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou les compagnies régionales.

Annexe 3.2 | Accord entre le Haut Conseil et l'Autorité de Contrôle Prudentiel signé le 6 avril 2011

2

Le H3C veille à la bonne exécution de l'ensemble de ces contrôles et émet des recommandations dans le cadre de leur suivi.

En application de l'article R. 821-1-1 du Code de commerce, le Secrétaire général du H3C peut faire appel à tout sachant ou expert dans l'exercice des missions qui lui sont dévolues par l'article R. 821-1 de ce Code.

II. Aux termes de l'article L. 612-1-I du Code monétaire et financier, l'ACP veille à la préservation de la stabilité du système financier et à la protection des clients, assurés, adhérents et bénéficiaires des personnes soumises à son contrôle ; elle est chargée de contrôler le respect par ces personnes des dispositions législatives et réglementaires qui leur sont applicables.

La fiabilité de l'information financière des personnes assujetties, qui est une condition essentielle de cette surveillance, repose notamment sur la qualité des travaux des commissaires aux comptes.

Aux termes de l'article L. 612-43 du Code monétaire et financier, l'ACP émet un avis préalable à la désignation des commissaires aux comptes des personnes assujetties, selon les modalités prévues aux articles D. 612-53 à D. 612-58 de ce Code.

L'article D. 612-54 du Code monétaire et financier dispose que l'avis de l'ACP sur les désignations de commissaires aux comptes des établissements visés à l'article L. 612-43 dudit Code peut prendre en compte les informations échangées avec le H3C relatives aux commissaires aux comptes proposés ou, le cas échéant, à la personne physique pressentie pour exercer la mission.

L'article L. 612-45 du Code monétaire et financier prévoit que l'ACP peut communiquer au H3C tout renseignement qu'elle estime nécessaire à la bonne information de celui-ci, lorsqu'elle a connaissance d'une infraction ou d'un manquement aux dispositions législatives ou réglementaires applicables aux commissaires aux comptes, commis par un commissaire aux comptes d'une personne soumise à son contrôle.

Le présent accord a pour objet de prévoir les modalités pratiques de mise en œuvre de ces dispositions.

Annexe 3.2 | Accord entre le Haut Conseil et l'Autorité de Contrôle Prudentiel signé le 6 avril 2011

3

Chapitre I - Missions d'assistance de l'ACP dans le cadre des contrôles périodiques

Article 1er : Le Secrétaire général du H3C peut, dans le cadre de la mise en œuvre des contrôles des commissaires aux comptes et de leur supervision, demander l'assistance ponctuelle du Secrétariat général de l'ACP sur des sujets comportant une spécificité sectorielle.

L'objectif de ces missions est d'apporter un avis d'expert sur des informations mises à disposition du H3C, du Secrétariat général ou des contrôleurs dans le cadre des contrôles des commissaires aux comptes effectués en application de l'article L. 821-1 et L. 821-7 du Code de commerce, sans que cela conduise l'ACP à participer aux opérations de contrôle des cabinets.

Article 2 : L'assistance de l'ACP consiste en une consultation technique, orale ou écrite, sur des sujets propres aux secteurs bancaire ou de l'assurance et portant sur les principes de mise en œuvre des textes législatifs ou réglementaires concernés.

L'assistance peut notamment concerter les questions ayant trait au traitement comptable applicable aux opérations et aux modalités d'application sectorielle des normes comptables.

Article 3 : Le Secrétaire général du H3C adresse une demande au Secrétaire général de l'ACP qui précise la nature de la consultation souhaitée. Cette demande est assortie de l'ensemble des éléments nécessaires à une juste appréciation de la question pour laquelle l'expertise est sollicitée, et mentionne l'identité de la personne du H3C en charge du suivi du dossier.

Article 4 : Le Secrétariat général de l'ACP fait connaître au Secrétaire général du H3C l'identité de l'expert du Secrétariat général de l'ACP désigné pour coordonner les travaux éventuellement nécessaires, en liaison avec le H3C.

Article 5 : La consultation du Secrétariat général de l'ACP est adressée, sous une forme qui peut être écrite, au Secrétaire général du H3C. Ce dernier décide de l'usage qui est fait de la consultation sollicitée et en tient informé le Secrétariat général de l'ACP.

Chapitre II - Échanges d'informations

Article 6 : Le Secrétariat général de l'ACP et le Secrétariat général du H3C conviennent d'échanger sur tout sujet d'ordre général ou individuel d'intérêt commun afin de coordonner leurs missions et de renforcer leurs expertises réciproques dans leurs domaines d'interventions, y compris notamment par la participation à des formations.

En particulier, dans le cadre de l'élaboration du programme annuel de contrôle périodique, le Secrétaire général du H3C peut solliciter l'ACP en vue de la sélection des cabinets et des mandats à contrôler. A cet effet, il communique le

Annexe 3.2 | Accord entre le Haut Conseil et l'Autorité de Contrôle Prudentiel signé le 6 avril 2011

4

projet de programme annuel de contrôle périodique à l'ACP, en vue de recueillir toute information utile permettant le cas échéant de compléter le programme.

Article 7 : Lorsque le contrôle périodique d'un commissaire aux comptes d'une personne assujettie au contrôle de l'ACP fait apparaître des insuffisances dans l'exercice de la mission légale conduisant à s'interroger sur la qualité de l'information comptable et financière d'un établissement assujetti, le Secrétaire général du H3C en informe l'ACP. Il peut lui communiquer copie de la lettre de recommandation adressée au commissaire aux comptes ainsi que toute autre information utile à l'exercice de sa mission.

Article 8 : Dans le cadre de la procédure d'avis préalable à la désignation des commissaires aux comptes prévue à l'article L. 612-43 du Code monétaire et financier, le Secrétariat général de l'ACP peut interroger le Secrétaire général du H3C sur les résultats du dernier contrôle périodique dont ce commissaire aux comptes a fait l'objet. Le Secrétaire général du H3C peut communiquer la lettre de recommandation adressée au commissaire aux comptes, assortie éventuellement de tous éléments extraits du rapport.

Article 9 : Lorsque l'ACP décide d'émettre à l'égard d'un commissaire aux comptes nommé ou pressenti auprès d'une personne relevant de son autorité un avis défavorable ou assorti de réserve, elle transmet pour information au H3C une copie de la lettre notifiant cette décision à la compagnie régionale dont est membre le commissaire aux comptes.

Article 10 : Le Secrétaire général du H3C informe l'ACP, lorsqu'à l'issue d'un contrôle périodique, il saisit les autorités compétentes pour engager une action disciplinaire à l'encontre d'un commissaire aux comptes exerçant ses fonctions auprès d'une personne relevant de la compétence de l'ACP.

Article 11 : En application de l'article L. 612-45 du Code monétaire et financier, lorsque l'ACP a connaissance d'une infraction ou d'un manquement aux dispositions législatives ou réglementaires applicables aux commissaires aux comptes, commis par un commissaire aux comptes d'une personne soumise à son contrôle et décide de demander au Tribunal de relever celui-ci ou de dénoncer cette infraction ou ce manquement au magistrat chargé du ministère public compétent pour engager des poursuites disciplinaires, le Secrétaire général de l'ACP en informe le Secrétaire général du H3C. Il lui communique copie des éléments utiles à sa bonne information.

Le présent accord entre en vigueur le jour de sa signature.

Fait à Paris, le 6 avril 2011



Pour l'ACP
Jean-Paul REDOUIN, Président



Pour le H3C
Christine THIN, Présidente

Annexe 5 | Coopérer et échanger en Europe et à l'international

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

Le 9 décembre 2010

Réponse du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes à la consultation de la Commission Européenne sur la politique en matière d'audit

Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes souhaite appeler l'attention de la Commission Européenne sur les mesures prises au cours des dernières années par les pouvoirs publics, notamment, en France, qui se sont traduites par l'adoption d'un code de déontologie posant des interdictions strictes et la mise en place d'une autorité de surveillance des auditeurs dotée de moyens permettant de mener sa mission. Il n'a pas été constaté en France de défaillance majeure dans les cabinets d'audit, y compris dans le contexte de crise financière. Le Haut Conseil reste toutefois vigilant sur la qualité de l'audit et la récente crise financière l'invite à accueillir favorablement l'initiative de la Commission Européenne de procéder à une consultation sur le sujet.

Il souhaite apporter une contribution écrite à cette consultation, en sa qualité d'autorité publique française de supervision de la profession de commissaire aux comptes.

(1) Avez-vous des remarques d'ordre général à formuler sur l'approche suivie par le présent livre vert et sur son objet?

Le Livre vert mentionne que l'opportunité d'améliorer la fonction d'audit en vue de renforcer la stabilité financière n'a bénéficié, pour le moment, que d'une attention limitée après la crise financière, alors que les rôles joués par les banques, hedges funds, agences de notation, autorités de surveillance et banques centrales ont fait l'objet de multiples débats et analyses.

Le Haut Conseil souhaite préciser qu'il n'a pas été amené, à ce jour, à constater de défaillances majeures dans le domaine de l'audit en France, y compris dans un contexte de crise financière.

Néanmoins, il est utile de se poser la question de savoir si les auditeurs ont rempli correctement leur mission au regard des pertes affichées par certains établissements financiers.

Par ailleurs, il peut être souligné que le cadre européen présente des spécificités notamment du fait des dispositions introduites par la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes. Ces dispositions, désormais mises en œuvre dans l'Union européenne, ont d'ores et déjà contribué à renforcer la surveillance de la profession d'auditeur.

Le Haut Conseil considère pertinente et utile une réflexion prospective sur le rôle de l'auditeur et la politique européenne en matière d'audit, sans qu'il soit nécessairement établi un lien, sur l'ensemble des thèmes couverts par le Livre vert, avec des difficultés issues de la récente crise financière, ou qu'il soit souhaitable de comparer le rôle des banques et celui des auditeurs dans ce contexte.

1

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit



(2) Estimez vous qu'il est nécessaire de mieux définir la fonction sociale de l'audit en ce qui concerne la véracité des états financiers?

L'audit permet à un professionnel de donner une opinion indépendante sur les comptes produits par l'entité et ce, par rapport à un référentiel comptable donné, en veillant à ce que les comptes donnent une « image fidèle » du résultat des opérations et de la situation financière de l'entité. Une application inappropriée des normes comptables ou la méconnaissance de l'obligation de déroger aux règles lorsqu'elles ne conduisent pas à donner une image fidèle, impliquent un refus de certification. Il peut être relevé que la loi française retient une notion de certification des comptes par le commissaire aux comptes qui confère une dimension légale à la fonction de l'audit au-delà d'une expression d'une opinion de l'auditeur, comme c'est le cas dans bon nombre de systèmes.

Toutefois, s'interroger sur la fonction sociale de l'audit peut conduire également à s'interroger sur la capacité d'un référentiel comptable à traduire une « véracité » ou à « donner une image fidèle ». Il peut être noté qu'il n'est pas du ressort de l'auditeur de remettre en cause, à l'occasion de ses contrôles, les principes du référentiel auquel l'entité est soumise.

La question soulevée invite à une réflexion sur l'extension possible de la mission de l'auditeur, au-delà de la certification des états financiers historiques. Celui-ci pourrait se voir confier une fonction plus large, notamment pour ce qui concerne les informations relatives aux risques encourus par l'entité. L'auditeur peut également assumer d'autres fonctions d'intérêt général, en matière de prévention des difficultés, comme c'est le cas actuellement pour le commissaire aux comptes en France.

(3) Estimez-vous qu'il est possible d'améliorer encore le niveau général de la «qualité de l'audit»?

Il est possible d'améliorer la qualité de l'audit, en tenant compte des évolutions liées au contexte économique et financier. Il peut être noté que l'appréciation du niveau général de l'audit dépend des attentes des utilisateurs de l'audit, qui peuvent varier en fonction de leurs prérogatives. Par ailleurs, il convient d'être vigilant à l'égard du maintien des compétences et à la capacité des auditeurs à s'adapter à l'environnement économique notamment au regard de la sophistication de certains contrats ou opérations, de la complexité des nouvelles techniques financières, de la mondialisation de l'économie, et des exigences de la normalisation comptable. Ces évolutions invitent les auditeurs à eux-mêmes évoluer dans leur capacité à les appréhender.

2. ROLE DE L'AUDITEUR

(4) Estimez vous que les audits devraient fournir des assurances quant à la santé financière des entreprises? Les audits sont-ils adaptés à cette fin?

Le Haut Conseil n'est pas favorable à la délivrance d'une assurance quant à la santé financière des entreprises. En effet, si cette notion de « santé financière » évoque la bonne ou la mauvaise situation financière d'une entreprise, elle n'est toutefois pas suffisamment définie pour autoriser la délivrance d'une assurance. En revanche, l'auditeur légal doit être attentif quant aux perspectives de continuité d'exploitation des entreprises auditées. Il est tenu de s'assurer du respect du principe comptable de continuité d'exploitation. En France, il exerce un rôle en matière de sauvegarde et de prévention. Il est tenu de déclencher une procédure d'alerte auprès des dirigeants puis auprès du tribunal de commerce en cas de survenance de difficultés de nature à compromettre la continuité

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

d'exploitation. Il doit également communiquer des informations à certaines autorités de contrôles lorsque se présentent de telles difficultés. Ce dispositif est protecteur de la continuité d'exploitation d'une entreprise.

(5) Pour réduire le décalage entre les attentes et la réalité et pour clarifier le rôle de l'audit, la méthode d'audit employée devrait-elle être mieux expliquée aux utilisateurs?

D'une manière générale, le Haut Conseil considère que la méthode d'audit doit être mieux expliquée aux utilisateurs des comptes. Toutefois, il considère que détailler la méthode d'audit employée au sein des rapports d'audit ne permettrait pas de réduire le décalage entre les attentes et la réalité de l'audit. Le Haut Conseil préconise de privilégier dans les rapports une expression concise et claire des conclusions, plutôt qu'une description de la méthode et des travaux mis en œuvre et, par ailleurs, d'y inclure une justification pertinente des appréciations de l'auditeur sur les zones à risques identifiées.

(6) Le «scepticisme professionnel» devrait-il être renforcé? Si oui, comment?

Oui, le scepticisme professionnel, qui pourrait être présenté comme une capacité de remise en question et une attitude consistant à ne pas émettre de jugement avant d'avoir obtenu des preuves suffisantes, autrement appelé « esprit critique », doit être renforcé.

La bonne compréhension, par l'auditeur, des opérations réalisées par l'entité, constitue un préalable à l'exercice critique. Il est primordial que les auditeurs soient encouragés à poursuivre leurs demandes d'informations et investigations en vue d'interpeller le cas échéant l'entreprise auditee sur les éléments qui leur sont soumis.

Parmi les moyens envisageables pour renforcer l'esprit critique des auditeurs pourraient être cités :

- la formation, la culture interne, l'impulsion et l'exemplarité de la direction, les politiques en matière de ressources humaines des cabinets, visant à valoriser l'attitude critique,
- la mise en exergue au sein des normes des dispositions concourant à favoriser l'esprit critique (comme par exemple, le fait d'envisager d'autres scénarii et selon des hypothèses différentes de celles présentées par la direction de l'entité ...)
- les messages délivrés par les régulateurs aux professionnels.

Par ailleurs, le Haut Conseil relève que la question du « scepticisme professionnel » rejoint celle de l'indépendance, sans, toutefois, se confondre avec elle : un auditeur qui n'est pas indépendant ne peut pas être critique. Mais l'indépendance ne suffit pas, un auditeur qui serait indépendant par rapport à l'entité auditee, mais qui n'aurait pas d'esprit critique ne ferait pas un audit de qualité.

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit



(7) Faut-il faire évoluer la perception négative des réserves dans les rapports d'audit? Si oui, comment?

Non. Le Haut Conseil considère que le système actuel, dans lequel les « réserves » ont acquis un caractère dissuasif est approprié. Il favorise l'ajustement des comptes, préalablement à leur publication, et de ce fait, la qualité de l'information financière de l'entité.

(8) Quelles autres informations devraient être fournies aux parties prenantes externes et comment?

L'auditeur valide des informations comptables et financières élaborées par l'entité. Grâce à l'intervention de l'auditeur, l'entité peut être amenée à corriger des informations avant leur diffusion, ou à les compléter. La qualité de l'information financière diffusée est ainsi améliorée sans que l'auditeur ait à suppléer l'entité en devenant dispensateur d'informations à sa place. Lorsque l'entité ne procède pas aux modifications des comptes qui, selon l'auditeur, sont requises, ce dernier peut être amené à en faire lui-même mention sous forme de réserves dans son rapport d'audit.

Toutefois, pour répondre aux besoins exprimés notamment par les investisseurs, et sans devenir dispensateur d'information relevant de l'entité, l'auditeur peut enrichir son rapport en présentant la justification de ses appréciations. Cette pratique permet d'identifier, au sein du rapport, les points concernés par des appréciations importantes, de décrire les diligences effectuées au regard de ces appréciations et de mentionner les conclusions qui en résultent. Ces explicitations constituent une motivation de l'opinion émise par l'auditeur. La justification est présentée dans une partie spécifique du rapport, afin que soient conciliés les avantages de la clarté de l'opinion exprimée sur les comptes, avec ceux d'une information pertinente additionnelle.

Dans un cadre précis, d'autres informations relatives à l'entité doivent pouvoir être fournies par l'auditeur aux parties prenantes que sont les autorités ou pouvoirs publics. Ces communications sont liées à la mission d'intérêt général de l'auditeur légal. Les communications prévues en France sont celles destinées aux autorités chargées du contrôle (des établissements de crédit, sociétés d'assurances et mutuelles, et des marchés financiers), celles relatives aux déclarations de soupçons dans le cadre de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, les informations au président du tribunal de commerce dans le cadre de la procédure d'alerte, et la révélation des faits délictueux auprès du procureur de la République.

(9) Le dialogue entre auditeurs externes, auditeurs internes et comité d'audit est-il approprié et régulier ? Si ce n'est pas le cas, comment cette communication peut-elle être améliorée ?

Les pratiques en matière de communication entre les auditeurs légaux et le comité d'audit instauré par la directive 2006/43/CE ne peuvent encore être évaluées compte tenu du caractère récent de ces dispositions. Des initiatives en vue de guider les auditeurs et les comités d'audit dans leurs attributions respectives sont actuellement mises en oeuvre. L'identification de bonnes pratiques à ce titre pourrait améliorer les échanges.

Concernant les relations entre auditeurs externes et auditeurs internes, les référentiels normatifs envisagent que les travaux réalisés par l'audit interne soient susceptibles de constituer des éléments sur lesquels l'auditeur peut décider de s'appuyer, sous réserve notamment, de l'appréciation de l'objectivité des conclusions émises. Le dialogue avec l'auditeur interne peut également permettre

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

d'obtenir des informations utiles pour la mission externe. En revanche l'exercice du mandat d'audit légal ne permet pas à l'auditeur indépendant de « déléguer » la réalisation de ses diligences aux équipes internes de l'entité contrôlée.

(10) Estimez-vous que les auditeurs devraient contribuer à garantir la fiabilité des informations fournies par les entreprises dans le domaine de la responsabilité sociale et environnementale?

Dans le cadre d'une mission élargie, l'auditeur, parmi d'autres professionnels, pourrait être amené à vérifier les informations produites par les entreprises en application de nouvelles obligations légales en matière environnementale ou sociale, contribuant ainsi à garantir leur fiabilité. Pour ce faire, le référentiel définissant des règles d'établissement de ces informations devrait être précisé, afin de faciliter la vérification. Par ailleurs, il conviendra de s'assurer, en fonction de la nature des indicateurs communiqués par l'entreprise au titre de la responsabilité sociale et environnementale, que l'auditeur possède les compétences requises en complément des techniques de contrôle, ou qu'il recoure à l'assistance d'experts maîtrisant les sujets.

(11) L'auditeur devrait-il communiquer de manière plus régulière avec les parties prenantes? Par ailleurs, le délai entre la clôture de l'exercice et la date de l'opinion d'audit devrait-il être réduit?

Le Haut Conseil considère que la communication de l'auditeur vis-à-vis des actionnaires ou des investisseurs ne doit pas se limiter à la communication annuelle d'un rapport d'audit sur les comptes de l'exercice. Ainsi, d'autres rapports de l'auditeur légal peuvent être requis, par exemple sur les comptes semestriels de certaines entités, ou lors d'opérations particulières de la vie de l'entreprise (opérations sur le capital, distributions d'acomptes sur dividende, changement de forme sociale ...).

Les informations non publiques destinées aux autorités ou au comité d'audit devraient être communiquées régulièrement par l'auditeur en fonction de l'avancement des contrôles, afin de favoriser les actions préventives ou correctives appropriées, notamment en matière de continuité d'exploitation ou de faiblesses de contrôle interne.

Au regard de la pratique, il ne paraît en revanche pas réaliste de réduire davantage le délai entre la date de clôture et la date d'émission de l'opinion d'audit : la date de communication de l'opinion d'audit ne peut pas intervenir avant la date de l'arrêté des comptes par l'organe compétent de l'entité, date qui est nécessairement décalée par rapport à la date de fin d'exercice. Par ailleurs, l'auditeur doit disposer d'un temps suffisant pour réaliser tous les contrôles nécessaires pour étayer son opinion.

(12) Quelles autres mesures devraient être envisagées afin d'augmenter la valeur des audits?

En complément des mesures énoncées dans les réponses précédentes, la justification des appréciations au sein du rapport et une extension de la communication entre l'auditeur et les autorités de contrôles et les pouvoirs publics augmenteraient la valeur et l'intérêt de la mission de l'auditeur légal. Le Haut Conseil n'estime pas souhaitable de remettre en cause l'approche d'audit par les risques et fondée sur une évaluation des systèmes. Il n'estime pas réaliste d'exiger de l'auditeur un niveau

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit



d'assurance plus élevé quant à la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes qui lui sont soumis.

2.2. NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT (NORMES ISA)

(13) Quel est votre point de vue sur l'introduction des normes ISA dans l'UE?

Comme il le mentionnait dans sa réponse à la consultation de la Commission européenne en octobre 2009, le Haut Conseil est favorable au principe d'une adoption de normes de contrôle légal des comptes communes en Europe.

L'adoption des normes ISA doit être envisagée norme par norme, car elle nécessite un examen point par point et non « en bloc » de l'ensemble du référentiel. Les éléments qui conduiraient à introduire des dispositions allant au-delà des objectifs de la directive relative au contrôle légal des comptes seront notamment à proscrire. Le Haut Conseil considère qu'il est impératif de prévoir, comme le fait la directive 2006/43/CE, la possibilité de déroger, au niveau européen, à des choix arrêtés par un organisme privé émanant des représentants de la profession d'auditeur, par exemple en écartant tout ou partie d'une norme. L'organisation actuelle du processus d'élaboration des normes par l'IAASB et la gouvernance mise en place au sein de l'IFAC, pourraient être améliorées pour promouvoir et garantir la prise en compte de l'intérêt public.

Il convient par ailleurs de souligner que la directive 2006/43/CE qui prévoit l'adoption de normes internationales d'audit concerne le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés. Les interventions additionnelles requises des auditeurs légaux, en application des lois nationales ou des normes spécifiques, au-delà de l'audit des comptes annuels et consolidés, ne feront pas partie des éléments susceptibles d'être harmonisés à l'issue d'une adoption de normes d'audit communes, au sens de la directive. Or, ces diligences additionnelles des auditeurs, en complément des travaux d'audit requis pour exprimer leur opinion sur les comptes, ne sont pas identiques dans les différents pays européens.

(14) L'utilisation des normes ISA devrait-elle être obligatoire dans l'ensemble de l'UE? Si oui, faut-il adopter une approche par approbation des normes, analogue à celle employée pour les normes internationales d'information financière (IFRS)? À titre d'alternative, étant donné que les normes ISA sont actuellement utilisées de manière généralisée dans l'UE, leur utilisation doit-elle être favorisée par des instruments juridiques non contraignants (recommandation, code de conduite)?

Rendre des normes communes obligatoires permettrait d'homogénéiser la qualité des travaux d'audit légal au plan européen. L'application des mêmes normes faciliterait la collaboration entre les organes de surveillance. Les avantages d'une adoption parlementaire par règlement, par opposition à l'utilisation d'instruments juridiques non contraignants seraient :

- (i) de figer un référentiel commun harmonisé, sans recourir à des transpositions et adaptations nationales, ou à la mise en œuvre parfois hétérogène de recommandations ;
- (ii) de pouvoir s'opposer si besoin à des pratiques professionnelles qui contreviendraient à l'intérêt public, conformément à la directive 2006/43/CE, et de garder la maîtrise sur le contenu des normes internationales que l'Europe adopte, dans les conditions exprimées dans la réponse à la question précédente ;

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

(iii) de conférer une valeur contraignante à ces normes communes, ce qui sécuriserait l'exercice professionnel en fixant le niveau de diligences requis.

(15) Les normes ISA doivent-elles faire l'objet d'adaptations supplémentaires en fonction des besoins des PME et des PMC?

Le Haut Conseil est favorable à un audit de même qualité, quelle que soit la taille de la société auditee. Le public risquerait de ne plus savoir en quoi consiste, in fine, un « audit » de certification des comptes, si les mêmes principes n'étaient pas communs à tous les audits.

Ainsi, créer un nouveau jeu de normes spécifiques aux PME ou PMC, à partir de normes nationales ou des « ISA » ne semble pas souhaitable. En revanche apporter au sein d'un véhicule complémentaire, adapté à cet effet des précisions quant aux modalités d'application des normes au cas des plus petites entités pourrait répondre aux interrogations les plus courantes de leurs utilisateurs. Ainsi, en France, afin de répondre aux besoins des plus petites entités en termes d'audit légal, une norme spécifique intitulée « certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L. 823-12-1 du code de commerce » permet de concilier les avantages d'un audit unique dans ses principes obligatoires, avec une application adaptée aux caractéristiques particulières de petites structures.

3. GOUVERNANCE ET INDEPENDANCE DES CABINETS D'AUDIT

(16) Y a-t-il conflit lorsque l'auditeur est désigné et rémunéré par l'entité auditee? Quelles autres solutions conseilleriez-vous dans ce contexte?

Le fait que l'auditeur soit désigné et rémunéré par l'entité auditee est susceptible d'affecter son indépendance. Le niveau de la rétribution attachée à son intervention consenti par l'entité, ou l'octroi, par elle, de prestations complémentaires peut le conduire en effet à ne pas adopter une attitude suffisamment critique dans le cadre de sa mission légale.

Face à cette situation de conflit d'intérêt potentiel un encadrement légal des liens entre l'auditeur et l'entreprise contrôlée est nécessaire. Cet encadrement peut être constitué par :

- des règles de désignation et de rétribution des auditeurs, comprenant notamment les avis obligatoires obtenus auprès d'autorités de régulation avant la nomination. Une telle mesure existe d'ores et déjà pour les établissements soumis au contrôle de l'Autorité de contrôle prudentiel (établissements de crédit, sociétés d'assurance et mutuelles) et pour les entités dont les titres sont cotés sur les marchés financiers. L'organe de régulation ou de supervision des auditeurs peut communiquer toute information utile à ce titre aux autorités de contrôle des secteur, notamment en ce qui concerne les résultats des contrôles réalisés auprès de la profession d'auditeur ;
- l'instauration d'un barème relatif au nombre d'heures requises pour effectuer un audit légal externe dans les situations les plus fréquentes ;
- la surveillance, par une autorité externe, du processus d'appel d'offres préalable à la désignation des auditeurs.

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit



L'implication du comité d'audit lors de la désignation des auditeurs, telle que prévue par la directive 2006/43/CE, et concernant toute question liée à la rémunération des auditeurs peut également constituer un moyen d'encadrement de la désignation et la rémunération de l'auditeur.

(17) Une désignation par un tiers serait-elle justifiée dans certains cas?

Le Haut Conseil n'est pas favorable à la désignation de l'auditeur par un tiers. Une telle désignation nécessiterait une capacité de ce tiers à évaluer à la place de l'entreprise le meilleur choix possible, ce qui n'apparaît pas réaliste.

En revanche, le recours systématique à l'avis d'une autorité indépendante sur les propositions de désignation émanant de l'entité permettrait d'assurer un contrôle utile sur la nomination et le niveau d'honoraires des auditeurs.

(18) Le recours répété à une société d'audit donnée devrait-il être limité dans le temps? Si oui, quelle serait la durée maximale pendant laquelle la même société d'audit pourra être désignée?

La directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes a instauré une obligation de rotation pour les associés principaux en charge de l'audit des entités d'intérêt public, en vue de limiter les risques de familiarité et de routine liés au recours prolongé à un même auditeur.

Le Haut Conseil estime qu'une rotation des sociétés d'audit limiterait la capacité des entités dans le choix de leurs auditeurs. Il relève que le co-commissariat aux comptes (« joint audit ») est une mesure qui contribue à prévenir les effets des risques de familiarité. Le co-commissariat aux comptes renforce une vision objective et partagée entre plusieurs cabinets signataires et limite les effets de l'influence de l'entité sur ses auditeurs. Il rend obligatoire en outre une revue croisée des travaux, de façon à ce que chacun des co-commissaires aux comptes soit en mesure de fonder son opinion sur les comptes.

En revanche, si une rotation des cabinets ne s'impose pas, le principe d'un appel d'offres périodique obligatoire concernant le mandat de l'auditeur légal, assorti d'une surveillance externe, permettrait de limiter le caractère trop routinier de l'intervention, par une remise en question de l'exercice du mandat au bout de quelques années. Cet appel d'offres, même s'il n'aboutissait pas nécessairement à un changement de la société d'audit, permettrait à l'entité et à son auditeur de faire un point à intervalle régulier sur la poursuite de leurs relations.

A l'inverse, les rotations ne devraient pas être trop fréquentes, avec une durée du mandat trop courte entre ces rotations. En effet, imposer une durée minimale pluriannuelle au mandat de l'auditeur légal constitue une mesure favorable à l'indépendance de ce dernier : même en cas de désaccord éventuel avec son auditeur sur les comptes, l'entité n'est pas autorisée à mettre fin au mandat avant l'expiration du mandat pluriannuel. Une harmonisation des durées d'exercice légal de la mission serait également utile au plan européen, les durées variant entre un et six exercices selon les pays.

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

(19) La fourniture de services autres que d'audit par des sociétés d'audit devrait-elle être interdite ? Une telle interdiction devrait-elle s'appliquer à toutes les sociétés et leurs clients ou uniquement à certains types d'entités, comme les établissements financiers d'une importance systémique ?

Le Haut Conseil n'est pas favorable à une interdiction absolue de toute fourniture de prestation hors audit pour les sociétés qui le pratiquent. Les sociétés d'audit doivent disposer d'équipes possédant des compétences en dehors du strict cadre du contrôle légal des comptes. Interdire aux professionnels de l'audit de réaliser tout autre type de services, y compris au profit d'entités différentes de celles qui bénéficient de leur audit, pourrait induire un niveau trop important de spécialisation des intervenants et conduirait à un appauvrissement de la fonction d'auditeur légal. Une telle interdiction serait préjudiciable à l'attractivité de la profession auprès de personnes hautement qualifiées.

En revanche, le Haut Conseil estime nécessaire de limiter précisément les services que l'auditeur est autorisé à fournir à l'entité au sein de laquelle il détient un mandat de contrôle légal des comptes. En effet, l'auditeur ne doit pas se trouver confronté à une situation d'auto-révision, dans laquelle il serait amené à émettre une opinion sur des informations à l'élaboration desquelles il a participé. Il ne doit pas non plus participer à la gestion de l'entité ou exercer une activité commerciale pour cette dernière. Enfin, son indépendance ne doit pas être affectée par la recherche et la poursuite de prestations rémunératrices.

Encadrer précisément les prestations que l'auditeur est autorisé à fournir aux entités auditées permet d'éviter que des prestations susceptibles d'affecter l'indépendance de l'auditeur puissent être fournies et de laisser une place trop importante à l'appréciation, par l'auditeur lui-même, des prestations qui sont compatibles avec sa mission. Définir de façon limitative l'ensemble des diligences possibles favorise une application homogène par toutes les sociétés d'audit et limite à la fois les risques pesant sur l'indépendance des auditeurs et les distorsions préjudiciables à la concurrence.

A titre d'exemple, les auditeurs légaux en France peuvent fournir aux entités auditées (et aux entités qui les contrôlent ou qui sont contrôlées par l'entité auditée) des prestations limitativement énumérées et normées, en matière d'audit, d'examen limité, d'attestations et de consultations sur des sujets en lien avec les comptes, de constats à l'issue de procédures convenues, ainsi que des prestations définies dans le cadre d'acquisitions ou de cessions d'entités. Ces prestations sont les seules à être autorisées au profit des entités auditées, et ce dans les conditions définies par les normes. Une harmonisation en ce sens serait nécessaire, concernant les prestations fournies par l'auditeur au sein du groupe auquel appartient l'entité auditée et celles susceptibles d'être fournies par son réseau. Les mesures de publicité des informations en la matière, requises de la part de l'entité ou de l'auditeur, doivent par ailleurs permettre la surveillance du volume des prestations réalisées à ce titre.

L'encadrement strict des services autres que l'audit susceptibles d'être fournis devrait être applicable pour tout auditeur, quelles que soient la taille et l'importance des entités auditées. En effet, le risque pesant sur l'indépendance de l'auditeur du fait de la réalisation d'autres prestations n'est pas corrélé à la taille de l'entité auditée.

(20) La proportion maximale des honoraires qu'un cabinet d'audit peut recevoir d'un seul client devrait-elle être réglementée ?

La proportion maximale d'honoraires qu'un cabinet d'audit peut recevoir d'une seule entité et des entités appartenant à un même groupe devrait être encadrée pour s'assurer que la société d'audit ne soit pas placée dans une situation de dépendance financière. Il serait indiqué d'instaurer des règles de

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit



publicité applicables aux auditeurs. Au-delà d'un seuil de contribution au chiffre d'affaires restant à définir (à partir de 15%, par exemple, comme le retient l'IFAC), l'auditeur serait tenu d'indiquer la part du chiffre d'affaires qu'il réalise auprès d'une même entité et des entités d'un même « groupe » consolidé.

Par ailleurs, le montant des honoraires perçus par un auditeur doit faire l'objet d'une analyse documentée. En France, le code de déontologie prévoit que la dépendance financière est présumée lorsque le total des honoraires perçus dans le cadre d'une mission légale représente une part significative des revenus. Une saisine du Haut Conseil est prévue en cas de difficultés.

Il convient de signaler qu'un encadrement de la dépendance financière d'un cabinet d'audit doit éviter de créer des barrières à l'entrée dans la profession. A cet égard, la dépendance financière pourrait être évaluée en prenant en compte le chiffre d'affaires de la structure, toutes activités confondues, et sur une base pluriannuelle.

(21) Devrait-on introduire de nouvelles règles concernant la transparence des états financiers des sociétés d'audit ?

Oui. De nouvelles règles relatives à une publication obligatoire des états financiers des cabinets, ainsi que de leurs comptes consolidés ou combinés pourraient contribuer à une plus grande transparence de leur activité et serait donc souhaitable.

La transparence pourrait également être accrue par la publication des résultats de contrôle d'activité des cabinets.

(22) Quelles nouvelles mesures pourrait-on envisager en matière de gouvernance des cabinets d'audit pour accroître l'indépendance des auditeurs ?

Les règles en matière de gouvernance peuvent contribuer à préserver l'indépendance des auditeurs. En France, au-delà des dispositions de la directive 2006/43/CE relative au contrôle légal des comptes, les seuils suivants ont été mis en place : 75% des droits de vote des sociétés exerçant le contrôle légal des comptes doivent être détenus par des commissaires aux comptes et 75% au moins des membres des organes de gestion, d'administration, de direction ou de surveillance doivent être des commissaires aux comptes.

Des codes de gouvernance, à l'instar de celui élaboré au Royaume-Uni, pourraient en outre fixer des lignes directrices utiles, en complément de ces règles, concernant l'intégration d'administrateurs indépendants, les modalités de prise de décisions, la prévention des conflits d'intérêts, les rémunérations, et les honoraires.

(23) D'autres structures peuvent-elles être envisagées pour permettre aux sociétés d'audit d'obtenir des capitaux de sources extérieures ?

L'obtention par les sociétés d'audit de capitaux de sources extérieures nécessiterait une déréglementation de la structure du capital définie au sein de la directive 2006/CE/43 (article 3). Une déréglementation n'est pas souhaitable dans la mesure où elle pourrait être source de conflits d'intérêts préjudiciables à l'indépendance des auditeurs dans l'exercice de leurs fonctions.

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

(24) Êtes-vous d'accord avec les propositions concernant les auditeurs de groupe? Avez-vous d'autres idées à ce sujet?

Les auditeurs légaux appelés à certifier des comptes consolidés devraient pouvoir avoir accès aux rapports et documents des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités consolidées. Ils devraient avoir un aperçu clair du processus d'audit dans les entités appartenant au groupe et ils devraient pouvoir intervenir en cas de besoin au niveau des entités, si l'auditeur en place au sein de ces entités n'a pas réalisé les travaux estimés nécessaires pour la certification des comptes consolidés. Ainsi, les auditeurs de sociétés mères doivent être en mesure de former leur opinion sur les comptes consolidés pris dans leur ensemble.

De tels échanges entre l'auditeur de la société mère et ceux des filiales supposent toutefois que soient renforcées les règles relatives au respect de la confidentialité des données et du secret des affaires. Si au niveau européen, des règles existent en la matière, elles doivent être précisées dans le cadre international.

4. SURVEILLANCE

(25) Quelles mesures devrait-on envisager pour accroître l'intégration et la collaboration sur la surveillance des cabinets d'audit au niveau de l'UE?

Il serait nécessaire de favoriser les approches communes, les partages d'information sur les cabinets contrôlés et l'harmonisation des standards de surveillance de la profession d'auditeur. L'EGAOB a été très utile pour construire les bases d'une coopération, mais son statut actuel ne permet pas d'émettre des positions ou recommandations au titre, notamment du bon exercice de la profession. Le passage de l'EGAOB à un « comité Lamfalussy de niveau trois » constituerait une avancée utile.

La création d'une autorité européenne intégrée apparaît en revanche prématurée dans la mesure où les réseaux d'audit ne sont pas eux-mêmes intégrés, juridiquement et en termes de capital. Les « réseaux d'audit », à la différence des sociétés bancaires ou de groupes industriels, ne constituent pas de véritables sociétés intégrées. L'audit légal reste de la prérogative de cabinets nationaux, qui gardent une réelle autonomie. De plus, chaque Etat membre a ses propres règles nationales en matière d'audit. Une intégration des superviseurs pourrait être bénéfique en cas d'harmonisation étendue des réglementations. Par ailleurs, le passage direct de l'EGAOB à une autorité européenne paraît prématuré, sans passer par une organisation sous forme d'un « comité Lamfalussy ».

(26) Comment peut-on parvenir à un degré plus élevé de consultation et de communication entre l'auditeur de grandes entreprises cotées et les autorités de régulation?

Une extension des obligations en matière de communication et de consultation permettrait aux autorités compétentes d'obtenir des informations de la part des auditeurs et d'être ainsi en mesure d'exercer leurs prérogatives de manière préventive. Le Livre vert rappelle les dispositions d'ores et déjà existantes au niveau européen en matière de communication entre auditeurs et autorités, dans le cas des établissements financiers et fournisseurs de services d'investissement. La loi française prévoit en outre d'autres dispositions relatives à la communication entre les auditeurs et autorités :

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit



- Les auditeurs légaux de sociétés dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé sont tenus de communiquer à l'Autorité des marchés financiers des informations relatives à la procédure d'alerte en présence de faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entité ainsi que les irrégularités et inexactitudes qu'ils ont relevées. Ils sont également tenus d'informer cette autorité de faits ou décisions justifiant leur intention de refuser la certification des comptes.
- Les auditeurs légaux de toutes les entités, cotées ou non, sont par ailleurs tenus, en application de la loi, de signaler à la justice les faits délictueux dont ils ont eu connaissance.
- D'autre part, en matière de prévention des difficultés des entreprises, les auditeurs légaux doivent informer le président du Tribunal de commerce de leurs démarches, dans le cadre de la procédure d'alerte.
- Ils communiquent également de manière directe leurs déclarations de soupçons aux autorités nationales compétentes en matière de lutte contre le blanchiment.

5. CONCENTRATION ET STRUCTURE DU MARCHÉ

(27) La configuration actuelle du marché de l'audit pourrait-elle présenter un risque systémique?

Le Haut Conseil estime que la configuration actuelle du marché ne présente pas un risque systémique. Le risque lié à la configuration actuelle du marché de l'audit, caractérisé par la place prépondérante occupée par quatre grands réseaux, ne s'analyse pas principalement, selon le Haut Conseil, en un risque de rupture des prestations d'audit en cas de défaillance de l'un de ses principaux acteurs, ni en un risque d'effet d'entraînement qui paralyserait l'ensemble des cabinets comme cela pourrait se produire dans le domaine bancaire. Le risque résultant d'une concentration excessive du marché réside davantage dans une crise de confiance en cas de défaillance d'un des grands acteurs du marché. En effet, les investisseurs accordent, à tort ou à raison, un crédit important aux principaux réseaux internationaux, parfois indépendamment de leur nom. La remise en cause de l'un d'entre eux pourrait jeter un discrédit sur l'audit en général, et par voie de conséquence, sur l'ensemble de la profession d'auditeur. L'affirmation selon laquelle les réseaux seraient devenus trop importants pour pouvoir disparaître (« *too big to fail* ») est en soi source de risque pour la qualité de l'audit. Le risque lié à la disparition d'un des grands réseaux n'est toutefois pas homogène dans tous les pays : certains pays apparaissent plus fragiles que d'autres car ils possèdent un marché d'audit restreint aux « Big 4 ». Dans d'autres pays des cabinets de taille moyenne sont présents sur le marché de l'audit légal des sociétés cotées. Ces acteurs peuvent présenter une alternative aux plus grands réseaux.

(28) Estimez-vous que la formation obligatoire d'un consortium de sociétés d'audit comprenant au moins une société d'audit plus petite, n'ayant pas une importance systémique, pourrait agir comme un catalyseur qui dynamiserait le marché de l'audit et permettrait aux petits et moyens cabinets de participer plus activement au segment des audits plus importants?

Rendre obligatoire la formation d'un « consortium » de cabinets d'audit, comprenant au moins un acteur plus petit, pour contrôler les comptes des sociétés cotées, aurait pour effet d'ouvrir l'accès au marché des sociétés cotées aux acteurs plus petits. En cela, la proposition pourrait dynamiser le marché de l'audit.

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

L'« audit conjoint » constitue une solution plus aboutie que le « consortium » : le co-commissariat aux comptes institué pour les sociétés établissant des comptes consolidés a favorisé l'émergence d'autres acteurs que les « Big 4 » en France, même si la présence d'au moins un « Big » pour l'audit de chaque société cotée reste quasi-systématique.

Toutefois, pour que l'idée de consortium réponde à l'objectif de dynamisation du marché et permette aux petits et moyens cabinets d'intervenir plus activement au sein du segment des audits plus importants, des conditions de participation seraient nécessaires, notamment au regard de critères tenant à la composition du consortium, à l'absence de liens capitalistiques et financiers entre les membres du consortium, aux rôles et principes d'équilibre dans la répartition de travaux entre les membres du consortium, à la capacité, pour chacun, de se former une opinion et de la faire valoir, à la collaboration entre membres du consortium afin de coordonner l'exécution de la mission et d'organiser une communication concertée avec l'entité auditee. Une norme dédiée définit, en France, les principes qui régissent l'exercice collégial (ou « conjoint ») de l'audit.

Outre son effet sur la déconcentration du marché, le co-commissariat aux comptes présente également des avantages en termes d'indépendance de l'opinion d'audit, notamment face aux pressions susceptibles d'être exercées par l'entité sur son auditeur lorsque ce dernier est seul pour défendre ses positions. Il instaure également une revue des travaux entre les deux cabinets, de façon à ce que chaque signataire du rapport d'audit soit en mesure de fonder son opinion sur l'ensemble des comptes.

(29) Étes-vous d'accord avec l'idée d'une rotation obligatoire et du lancement d'un nouvel appel d'offres après une période donnée dans le but d'améliorer la structure des marchés de l'audit? Quelle devrait être cette période maximale?

Le Haut Conseil est favorable au lancement d'un nouvel appel d'offres, après une période donnée, sous la surveillance des autorités. Les appels d'offres auraient pour effet de dynamiser le marché de l'audit et de favoriser une remise en question de l'exercice du mandat par l'auditeur en place. Il permettrait la présentation éventuelle de nouveaux intervenants.

En revanche, le Haut Conseil ne souhaite pas introduire une rotation obligatoire des sociétés d'audit. Une telle mesure réduirait le choix par les entreprises et présenterait des difficultés d'application compte tenu de la configuration du marché de l'audit.

(30) Que devrait-on faire face à l'opinion dont bénéficient les «Big Four»?

Les clauses contractuelles imposant le choix d'un « big four » telles qu'évoquées par le Livre vert ne devraient pas être possibles.

Des mesures peuvent être prises par les pouvoirs publics afin d'inciter les entreprises à prendre en considération les propositions d'autres intervenants.

- L'instauration d'audits conjoints (comme le co-commissariat aux comptes en France) permet à des cabinets bénéficiant d'une notoriété moins grande que les « big » d'accéder au marché de l'audit des grandes sociétés. Ces cabinets peuvent démontrer, via l'audit conjoint, leurs capacités à exercer et gagner ainsi en crédibilité. Les références de mandats détenus au sein de sociétés cotées sont fréquemment exigées en vue de l'obtention d'autres mandats cotés.

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit



- La mise en place d'appels d'offres périodiques permet aussi à des auditeurs autres que « big » de postuler, et de faire connaître leurs compétences auprès des dirigeants et favorise la présentation d'une offre alternative.
- Favoriser la transparence des informations et les communications au public concernant à la fois les grands réseaux et d'autres acteurs du marché aurait pour effet de compléter une information partielle qui ne présenterait que les parts de marchés et les références en matière de mandats détenus par les « bigs ».
- La publicité des résultats des contrôles effectués par le régulateur des sociétés d'audit pourrait promouvoir la qualité des travaux de certaines d'entre elles auprès des entreprises.

(31) Étes-vous d'accord avec l'idée que les plans d'urgence, notamment les testaments, pourraient jouer un rôle clé dans la gestion des risques systémiques et des risques de faillite des sociétés ?

La mise en place de plans d'urgence, si elle peut être utile, s'avère toutefois difficile dans des contextes législatifs non harmonisés. Autoriser des dérogations exceptionnelles aux dispositions en vigueur induirait par ailleurs des risques de diminution de la qualité des prestations, qui n'est pas souhaitable, y compris dans les cas d'exception.

La présence d'un co-auditeur dans le cadre d'audits conjoints et d'auditeurs suppléants capables d'intervenir immédiatement en cas de défaillance d'un titulaire du mandat, est une solution à caractère permanent qui favorise la continuité de la mission pour l'entité en cas de défaillance d'un titulaire de mandat. La loi française prévoit ces deux dispositions.

(32) Est-ce que les bénéfices du regroupement des grandes sociétés d'audit au cours de ces deux dernières décennies (internationalisation de l'offre, les synergies) sont toujours d'actualité? Dans quelles circonstances un retour en arrière pourrait-il être envisagé ?

Non, compte-tenu de la structure actuelle du marché de l'audit, fortement concentrée. D'autres regroupements autour des quatre principaux réseaux conduiraient à réduire les possibilités de choix offerts aux entités et à une domination accrue des grands acteurs. Les circonstances d'un retour en arrière ne sont pas visibles, sauf à prévoir des scissions par voie légale. Toute mesure destinée à endiguer la poursuite de l'accroissement des quatre plus grands réseaux au-delà de leur taille actuelle serait souhaitable.

6. CREATION D'UN MARCHE EUROPEEN

(33) Selon vous, quelle est la meilleure façon d'améliorer la mobilité transfrontalière des professionnels de l'audit ?

La mobilité transfrontalière des contrôleurs légaux peut être freinée par les spécificités nationales des pays et la connaissance nécessaire de la langue de travail. Un auditeur diplômé en Europe doit subir des épreuves démontrant une connaissance adéquate des lois, règlements, normes et règles professionnelles applicables en France s'il souhaite y exercer. En effet, les connaissances requises sont, pour une large part, issues du droit national. On pourra citer à titre d'exemple le droit

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

des sociétés, le droit fiscal, le droit social, les règles comptables hors IFRS ... Des connaissances complémentaires sont actuellement nécessaires également sur le sujet des normes d'exercice professionnel et des règles de déontologie applicables à la profession, en l'absence de référentiel commun européen. Le renforcement de l'harmonisation européenne sur ces sujets constitue un préalable à la mobilité transfrontalière des auditeurs.

(34) Êtes-vous d'accord avec la proposition d'une harmonisation maximale combinée à un passeport européen unique pour les auditeurs et les sociétés d'audit ? Estimez-vous que cette proposition devrait aussi s'appliquer aux plus petits cabinets d'audit ?

L'enregistrement via un « passeport européen », permettant à l'auditeur d'exercer sur tout le territoire de l'Union Européenne nécessiterait un accord sur la qualification professionnelle. A défaut d'une harmonisation maximale des législations, les compétences requises pour la délivrance d'un passeport devraient couvrir les spécificités nationales de l'ensemble des territoires concernés. Une telle démarche semble encore, à ce stade, prématurée. Sa mise en œuvre, dont l'objectif à terme pourrait être souhaitable, nécessiterait préalablement une harmonisation législative maximale.

7. SIMPLIFICATION: LES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES ET LES PETITS ET MOYENS CABINETS

(35) Seriez-vous favorable à un type de service plus simple qu'un audit, à savoir un «audit limité» ou un «examen légal», pour les états financiers des PME, à la place de l'audit légal? Ce service devrait-il dépendre du fait qu'un comptable (interne ou externe) ayant les qualifications appropriées ait préparé les comptes ?

Le Haut Conseil est favorable au maintien d'un audit pour les PME, et non à la mise en place d'un service réduit concernant les états financiers de PME. Il estime que la mission d'audit présente un intérêt général en matière de sécurité financière, au-delà de celui qui peut être perçu par les seuls investisseurs. La possibilité de s'appuyer sur un audit favorise les relations entre partenaires économiques, clients, fournisseurs, banques, salariés, et ce, également pour des entités qui se trouveraient en dessous des seuils d'exemption d'audit prévus par les directives européennes.

En France, afin de concilier un audit unique dans ses principes obligatoires, avec une application adaptée aux caractéristiques particulières de petites structures, une norme spécifique relative à la certification des comptes annuels des plus petites entités, a été adoptée.

Introduire deux types de services conduirait à brouiller l'image de l'audit en général. Un décalage encore plus important entre la perception du rôle de l'auditeur et la réalité de sa mission pourrait s'ensuivre (« expectation gap »).

Le Haut Conseil estime en outre qu'au-delà du rapport de certification portant sur les états financiers, les apports de l'auditeur aux entités de plus petite taille résident également dans les prérogatives complémentaires qui lui sont dévolues, comme par exemple, en France, le devoir d'alerte auprès des dirigeants et des pouvoirs publics en cas de remise en cause de la continuité d'exploitation, la révélation des faits délictueux au procureur de la république, les déclarations de soupçon aux autorités dans le cadre de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit



(36) Est-ce qu'une exemption limitée, applicable aux PME, devrait être mise en place en cas d'éventuelle interdiction future de fournir des services autres que d'audit?

Les règles d'incompatibilité relatives aux prestations de services autres que l'audit qui visent à préserver l'indépendance de l'auditeur doivent s'appliquer à la fois dans le cas de petites entités et dans le cas d'entités de taille plus importante. En effet, les risques d'influence sur l'opinion de l'auditeur existent indépendamment de la taille de l'entité auditee. Il n'est pas souhaitable de mettre en place des exemptions en matière d'indépendance qui conduiraient à autoriser à recourir à un audit dégradé s'agissant des plus petites entités.

(37) Est-ce qu'un «audit limité» ou un «examen légal» devraient être assortis de règles moins contraignantes en ce qui concerne le contrôle de qualité interne et la surveillance des autorités? Pourriez-vous donner des exemples pratiques du fonctionnement de tels services?

Le contrôle de qualité interne doit avoir un niveau d'exigence identique pour tous les cabinets d'audit. Les modalités de mise en œuvre du contrôle interne sont en revanche à adapter selon la taille du cabinet ou des mandats exercés.

En application de ce même principe, la surveillance externe doit être mise en œuvre pour tous les cabinets réalisant des audits. Elle constitue en effet un moyen de renforcer la qualité du travail de l'auditeur, la confiance des tiers, quelle que soit la taille du cabinet. Les modalités de mise en œuvre de cette surveillance sont en revanche à adapter en fonction de la taille et de l'activité du cabinet. Ainsi, par exemple, actuellement, en France, les contrôles d'activité sont plus fréquents pour les cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public (tous les 3 ans) que pour les autres cabinets (tous les 6 ans).

8. COOPERATION INTERNATIONALE

(38) Selon vous, quelles mesures de coopération internationale pourraient augmenter la qualité de la supervision des acteurs internationaux du secteur de l'audit?

Une supervision efficiente des acteurs internationaux du secteur de l'audit suppose que les régulateurs nationaux de la profession d'audit coopèrent entre eux. Une régulation qui ne serait effective que localement risquerait en effet d'être limitée dans son efficacité compte tenu de la dimension internationale des acteurs du secteur de l'audit. C'est ce constat qui a incité les régulateurs nationaux de la profession d'audit à créer un forum international, l'IFIAR, qui a jeté les bases d'une coopération internationale.

Une coordination européenne a été instaurée au sein de l'EGAOB, sous l'égide de la Commission européenne dans le cadre de la directive « audit ». Cette directive a prévu les modalités de coopération entre, d'une part, les Etats-membres, et d'autre part, les Etats-membres et les Etats-tiers. Elle autorise les autorités de supervision à passer des accords de coopération en vue de se fournir une assistance mutuelle, notamment dans le domaine des contrôles.

Les travaux effectués par l'EGAOB et l'IFIAR ont permis de proposer des méthodes convergentes en matière de contrôle d'activité ou d'inspection des auditeurs. Se présente toutefois, dans le cadre de cette convergence, la difficulté liée à l'existence de standards et réglementations différentes selon les pays, ce qui constitue parfois un frein à l'harmonisation des méthodes.

Annexe 5.1 | Réponse du Haut Conseil à la consultation de la Commission européenne sur la politique en matière d'audit

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

Les obstacles actuels à la pleine efficacité de la coopération, en particulier entre les autorités des Etats-membres de l'Union européenne et les Etats-tiers sont liés à des questions d'équivalence des systèmes de régulation, de protection du secret des affaires, de souveraineté nationale, d'harmonisation juridique ou encore d'harmonisation des standards.

Le renforcement de la supervision des acteurs internationaux du secteur de l'audit suppose un renforcement de la coopération entre régulateurs. Des obstacles légaux subsistent, notamment en matière de garantie de confidentialité et d'harmonisation des standards professionnels et de contrôle. Elle est conditionnée également par une convergence des systèmes de régulation.

Annexe 5.2 | Liste des membres de l'EGAOB

List of public oversight bodies

Pays	Autorités
Austria	Qualitätskontrollbehörde (QKB) - Austrian Audit Quality Control Oversight Board
Belgium	High Council for Economic Professions
Bulgaria	Bulgarian Commission for Public Oversight of Registered Auditors
Czech Republic	Audit Public Oversight Council
Denmark	Danish Commerce and Companies Agency (DCCA)
Estonia	Auditors' Professional Qualifications Committee
Finland	The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland (AB3C)
France	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)
Germany	AbschlussPrüferAufsichtsKommission (APAK) - Auditor Oversight Commission (AOC)
Greece	Accounting and Auditing Oversight Board
Hungary	Auditors' Public Oversight Committee (APOC)
Iceland	Endurskoðendaráð
Ireland	Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (IAASA)
Italy	Commissione Nazionale per le Societa' la Borsa (CONSOB)
Latvia	Ministry of Finance
Lithuania	The Authority of Audit and Accounting (Vsi Audito ir apskaitos tarnyba)
Luxembourg	Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)
Malta	The Accountancy Board of Malta
Netherlands	Netherlands Authority for the Financial Markets - Autoriteit Financiële Markten (AFM)
Norway	Finanstilsynet (The Financial Supervisory Authority of Norway)
Portugal	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA)
Poland	Polish Audit Oversight Commission
Romania	Council for the Public Oversight of the Activity of Statutory Audit
Slovakia	Úrad pre dohlad nad výkonom auditu (Auditing Oversight Authority - UDVA)
Slovenia	Agencija Republike Slovenije za javni nadzor nad revidiranjem (Agency for Public Oversight of Auditing)
Spain	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)
Sweden	Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden)
United Kingdom	Financial Reporting Council (FRC) – Professional Oversight Board

Annexe 5.3 | Liste des membres de l'IFIAR

Pays	Autorités
Abu Dhabi	Abu Dhabi Accountability Authority (ADAA)
Australia	Australian Securities & Investments Commission (ASIC)
Austria	Austrian Audit Quality Control Oversight Board
Brazil	Comissão de Valores Mobiliários (CVM)
Bulgaria	Commission for Public Oversight of Statutory Auditors
Canada	Canadian Public Accountability Board (CPAB)
Chinese Taipei	Financial Supervisory Commission (FSC)
Denmark	Danish Commerce and Companies Agency (DCCA)
Dubai	Dubai Financial Services Authority (DFSA)
Egypt	Auditors Oversight Unit, Capital Markets Authority (CMA)
Finland	Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland (AB3C)
France	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)
Germany	AbschlußPrüferAufsichtsKommission (Auditor Oversight Commission - AOC)
Greece	Hellenic Accounting and Auditing Oversight Board
Hungary	Auditors' Public Oversight Committee (AOPC)
Ireland	Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (IAASA)
Italy	Commissione Nazionale per le Società la Borsa (CONSOB)
Japan	Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB) Japanese Financial Services Agency (JFSA)
Korea	The Financial Supervisory Commission Financial Supervisory Service (FSS)
Lithuania	Authority of Audit and Accounting of Lithuania (Vsi Auditu ir apskaitos tarnyba)
Luxembourg	Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)
Malaysia	Audit Oversight Body (AOB)
Malta	The Accountancy Board of Malta
Mauritius	Financial Reporting Council (FRC)
Netherlands	Autoriteit Financiële Markten (AFM)
Norway	The Financial Supervisory Authority of Norway (Finanstilsynet)
Portugal	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA)
Singapore	Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)
Slovak Republic	Úrad pre dohľad nad výkonom auditu (Auditing Oversight Authority - UDVA)
South Africa	Independent Regulatory Board on Auditors (IRBA)
Spain	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)
Sri Lanka	Sri Lanka Accounting and Auditing Standards Monitoring Board
Sweden	Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden)
Switzerland	Federal Audit Oversight Authority (FAOA)
Thailand	Securities and Exchange Commission
Turkey	Capital Markets Board
United Kingdom	Financial Reporting Council (FRC)
United States of America	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Observers within IFIAR

European Commission (EC)
International Organisation of Securities Commissions (IOSCO)
International Association of Insurance Supervisors (IAIS)
World Bank
Public Interest Oversight Board (PIOB)
Financial Stability Board (FSB)
The Basel Committee on Banking Supervision (BIS)



H3C

Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
10, rue Auber
75009 Paris
www.h3c.org

Conception et réalisation
CHROMATIQUES Éditions
47/49, av du Dr Netter – 75012 Paris
www.chromatiques.fr

Dépôt légal : septembre 2011
Achevé d'imprimer en septembre 2011.
Imprimerie certifiée Imprim'Vert

Crédit photo : C. Montagné (pages 14 et 15)

Conditions générales d'utilisation

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle que ce soit, 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. L122-4 et L.122-5 et code pénal art.425).

H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

10, rue Auber – 75009 Paris
www.h3c.org