

HAUT CONSEIL  
DU COMMISSARIAT AUX COMPTES



RAPPORT  
ANNUEL  
**2013**



# RAPPORT ANNUEL 2013

## DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

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

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

# SOMMAIRE

LE MOT DE LA PRÉSIDENTE	p. 04
-------------------------	-------

I. LA RÉFORME DE L'AUDIT	p. 06
--------------------------	-------

II. PRÉSENTATION DU HAUT CONSEIL	p. 10
----------------------------------	-------

1. LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE	p. 12
1.1. Les missions du Haut Conseil	p. 14
1.2. La coopération avec les autres autorités et acteurs de la régulation financière	p. 15
2. L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL	p. 16
2.1. Le collège	p. 18
2.2. Le secrétariat général	p. 21
2.3. Les moyens budgétaires	p. 23

III. L'EXERCICE DES MISSIONS	p. 24
------------------------------	-------

1. COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL	p. 26
1.1. Les relations bilatérales	p. 28
1.2. La coordination européenne	p. 29
1.3. La coopération internationale	p. 32
2. CONTRIBUER À LA DÉFINITION DES NORMES	p. 34
2.1. Les normes relatives à la certification des comptes et aux autres interventions prévues par la loi	p. 37
2.2. Les diligences directement liées à la mission	p. 38
3. VEILLER AU RESPECT DE LA DÉONTOLOGIE ET DE L'INDÉPENDANCE, GUIDER LES PROFESSIONNELS DANS L'APPLICATION DES RÈGLES	p. 40
3.1. La procédure de traitement des saisines et questions	p. 42
3.2. Les avis de portée générale	p. 44
3.3. Les réponses directes	p. 45
3.4. Les autres traitements	p. 46
3.5. Les saisines et questions en cours de traitement	p. 48
4. CONTRÔLER	p. 50
4.1. Le programme de contrôle de l'année 2013	p. 56
4.2. Les résultats	p. 57
4.3. Le suivi des contrôles et des recommandations	p. 62
5. JUGER EN APPEL	p. 64
5.1. Les données chiffrées	p. 67
5.2. Les décisions rendues	p. 68

IV. ANNEXES	p. 70
-------------	-------



## SOMMAIRE DES ENCADRÉS

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





# LE MOT DE LA PRÉSIDENTE

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

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

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

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

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

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

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

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

Christine Thin



# I. LA RÉFORME DE L'AUDIT

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

Les instances européennes ont adopté en avril 2014, une directive<sup>1</sup> et un règlement<sup>2</sup>. Les prochaines années seront consacrées aux travaux de transposition de ces textes dans le droit national, d'ici juin 2016.

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

<sup>1</sup> Directive 2014/56/UE.

<sup>2</sup> Règlement 537/2014.



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

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

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

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

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

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

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

Les principales dispositions de la directive concernent :

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

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

### 1.2 Les principales mesures du règlement 537/2014

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

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

#### • La rotation obligatoire des cabinets d'audit

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

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

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

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

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

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

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

#### • Les services non audit

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

## 2. LE RÔLE DU H3C

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

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

- **Le rapport d'audit et le rapport additionnel au comité d'audit**

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

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

- **Le contrôle qualité**

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

- **Les prérogatives des superviseurs nationaux et la coordination européenne**

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

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

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

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

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

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





# II. PRÉSENTATION DU HAUT CONSEIL

# 1.

## LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE

p. 12

**1.1.** Les missions du Haut Conseil

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

# 2.

## L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL

p. 16

**2.1.** Le collège

**2.2.** Le secrétariat général

**2.3.** Les moyens budgétaires

## II. PRÉSENTATION DU HAUT CONSEIL

# 1. LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE

---

### 1.1.

Les missions  
du Haut Conseil  
p. 14

---

---

### 1.2.

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

---

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

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

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

## 1.1. Les missions du Haut Conseil

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

Ses missions sont définies par le code de commerce :

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

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

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

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

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

### 1.1.2. Contribuer à la définition des normes

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

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

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

### 1.1.3. Veiller au respect des règles déontologiques

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

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

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

### 1.1.4. Contrôler

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

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

### 1.1.5. Juger en appel

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

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

## LE PLAN STRATÉGIQUE DU H3C

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

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

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

- Faire évoluer les contrôles qualité à la lumière des enseignements tirés des contrôles effectués « en renforçant l'approche par les risques et en recherchant une convergence avec les travaux de ses homologues, en veillant aux suites à donner aux contrôles, en poursuivant sa réflexion sur l'opportunité de la publicité des rapports de contrôle, en renforçant la collaboration avec l'Autorité des marchés financiers, l'Autorité de contrôle prudentiel, les homologues européens et des pays tiers ».

- Anticiper l'évolution de la profession et de sa régulation « en exprimant la vision du Haut Conseil sur l'évolution de la profession, en engageant une réflexion sur les missions et les prérogatives du Haut Conseil, en s'assurant de l'adéquation des ressources du H3C à ses missions ».

- Communiquer plus largement : « la profession des commissaires aux comptes constitue le principal destinataire des communications du H3C, il s'attachera à communiquer plus largement à destination des entreprises et des utilisateurs de comptes afin de mieux faire connaître son rôle et ses missions et leur incidence sur la qualité de l'audit et, partant, sur la sécurité de l'information financière ».

### 1.2.

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

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

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

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

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

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

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

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

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



# 2.

## L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL

---

### 2.1.

Le collège  
p. 18

---

---

### 2.2.

Le secrétariat  
général  
p. 21

---

---

### 2.3.

Les moyens  
budgétaires  
p. 23

---



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

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

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



## 2.1. Le collège

### 2.1.1. La composition du collège

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

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

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

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

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

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



**Carole Champalaune**  
Directrice des affaires  
civiles et du Sceau



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

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

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

## LA COMPOSITION DU COLLÈGE DU H3C



**Mme Christine Thin**  
Présidente,  
conseiller à la Cour  
de cassation



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



**M. Guy Piolé**  
Conseiller maître à la Cour  
des comptes



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



**M. Sébastien Raspiller,**  
Représentant du directeur  
général du Trésor



**M. Bernard Castagnède**  
Professeur des universités



**M. Philippe Christelle**  
Directeur de l'audit interne



**M. Jacques Ethevenin**  
Directeur financier



**Mme Caroline Weber**  
Administratrice  
de sociétés



**M. Antoine Mercier**  
Commissaire aux  
comptes



**Mme Sylvie Perrin**  
Commissaire aux  
comptes



**Mme Catherine Sabouret**  
Commissaire aux comptes

## 2.1.2. Les commissions consultatives spécialisées

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

### • Commission spécialisée en matière internationale

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

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

Membres de la commission :

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

### • Commission spécialisée en matière de normes

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

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

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

Membres de la commission :

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

### • Commission spécialisée en matière de saisines

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

Membres de la commission :

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

### • Commission spécialisée en matière de contrôle qualité

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

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

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

Membres de la commission :

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

## LE RÈGLEMENT INTÉRIEUR DU H3C – ARRÊTÉ DU 11 JUILLET 2011

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

### • L'organisation du H3C

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

### • L'exercice de ses missions par le H3C

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

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

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

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

### • Les relations institutionnelles

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

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

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

## 2.2. Le secrétariat général

### 2.2.1. Les attributions et missions du secrétaire général

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

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

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

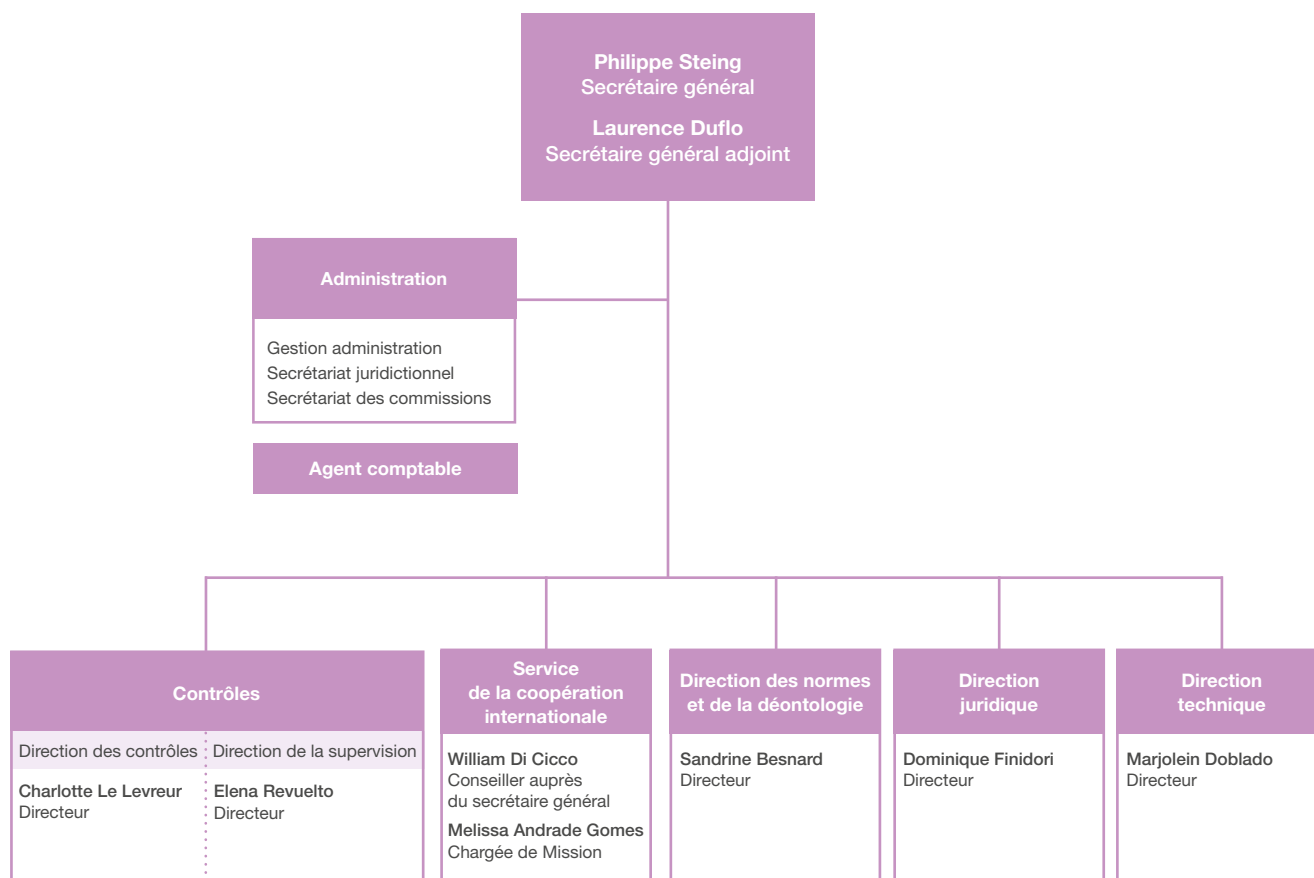


**Philippe Steing**  
Secrétaire général



**Laurence Duflo**  
Secrétaire  
général adjoint

### 2.2.2. Les services du secrétariat général

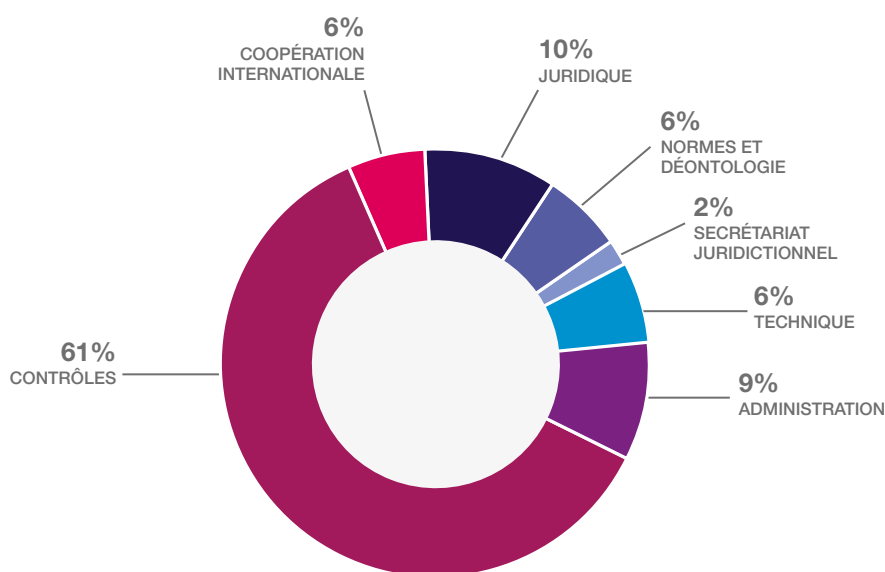


- **La direction des contrôles** réalise les contrôles des cabinets de commissariat aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public.
- **La direction de la supervision des contrôles** prépare les décisions du H3C relatives au cadre et aux orientations des contrôles. Elle supervise les contrôles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

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

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

### 2.2.3. La répartition des effectifs par activités



### 2.2.4. Les ressources humaines

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

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

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

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



## LES CONTRÔLEURS DU H3C

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

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

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

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

### 2.3. Les moyens budgétaires

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

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

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

#### 2.3.2. Le comité d'audit

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

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

Membres du comité d'audit :

Mme Catherine Sabouret (présidente),

M. Philippe Christelle, le représentant du directeur général du Trésor.

#### 2.3.3. Les comptes 2013 du H3C

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

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

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

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

#### 2.3.4. Le programme de travail du Haut Conseil

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

## LE FINANCEMENT DU H3C

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

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

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

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





# III. L'EXERCICE DES MISSIONS

# **1.**

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

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

# **2.**

## CONTRIBUER À LA DÉFINITION DES NORMES p. 34

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

# **3.**

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

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

# **4.**

## CONTRÔLER p. 50

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

# **5.**

## JUGER EN APPEL p. 64

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

# 1.

## COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL

---

### 1.1.

Les relations bilatérales  
p. 28

---

---

### 1.2.

La coordination  
européenne  
p. 29

---

---

### 1.3.

La coopération  
internationale  
p. 32

---

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

Au niveau européen, l'European Audit Inspection Group (EAIG), plateforme de coopération des régulateurs d'audit européens, a créé une base de données en vue de collecter et d'échanger les résultats nationaux de contrôle des cabinets d'audit. Dans le prolongement des travaux menés en 2012, le H3C a co-signé plusieurs lettres communes avec ses homologues de l'EAIG en réponse aux consultations organisées par l'IAASB<sup>1</sup> et l'IESBA<sup>2</sup> sur les modifications envisagées des normes internationales d'audit et d'éthique : rapport d'audit, travaux des auditeurs sur les états financiers, programme de travail et orientations stratégiques proposés par les normalisateurs internationaux.

Par ailleurs, le H3C a conclu des protocoles de coopération avec ses homologues américain, suisse et canadien ayant pour objet l'échange d'informations et la mise en œuvre de contrôles conjoints en France et aux États-Unis pour ce qui concerne l'accord avec son homologue américain. Des contrôles conjoints ont ainsi été menés en France par une équipe composée d'agents du H3C et du PCAOB<sup>3</sup>, son homologue américain, sous la direction du secrétaire général du H3C.

Le H3C a contribué activement aux travaux de l'IFIAR<sup>4</sup> en particulier sur les contrôles de qualité, le partage des résultats de contrôle au niveau mondial, les échanges réguliers avec les réseaux internationaux d'audit et les relations avec les investisseurs.

<sup>1</sup> International Audit and Assurance Standards Board.

<sup>2</sup> International Ethics Standards Board for Accountants.

<sup>3</sup> Public Company Accounting Oversight Board (États-Unis).

<sup>4</sup> International Forum of Independent Audit Regulators.

## 1.1. Les relations bilatérales

### 1.1.1. Le cadre juridique de la coopération

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La prolongation est intervenue à la suite de la décision de la Commission européenne du 11 juin 2013, qui constate que les États-Unis satisfont aux exigences européennes sur l'accès réciproque aux documents d'audit et qui leur accorde l'adéquation pour une période allant du 1<sup>er</sup> août 2013 au 31 juillet 2016. Cette décision réaffirme l'objectif de reconnaissance mutuelle des systèmes de supervision. En 2013, deux cabinets d'audit ont fait l'objet de contrôles conjoints effectués en France. Ces contrôles ont été menés par une équipe composée d'agents du H3C et du PCAOB, sous la direction du secrétaire général du H3C (Annexe 5).

### 1.1.5. Les échanges avec le Japon

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

## 1.2.

## La coordination européenne

### 1.2.1. Les travaux de l'EGAOB

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

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

Les travaux de l'EGAOB ont porté sur :

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

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

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



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

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

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

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

## L'EAIG

(EUROPEAN AUDIT INSPECTIONS GROUP)

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

### EUROPEAN AUDIT INSPECTION GROUP (EAIG)

Représentants des régulateurs européens, responsables des contrôles

#### STEERING GROUP

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

#### 30 MEMBRES

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### • Les normes internationales consacrées au rapport d'audit

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

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

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

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

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

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

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

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

## 1.3.

### La coopération internationale

#### 1.3.1. La coopération internationale au sein de l'IFIAR

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 1.3.3. Les ateliers sur les contrôles

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

### L'IFIAR (INTERNATIONAL FORUM OF INDEPENDANT AUDIT REGULATORS)

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

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

Les travaux sont conduits par 6 groupes spécialisés :

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

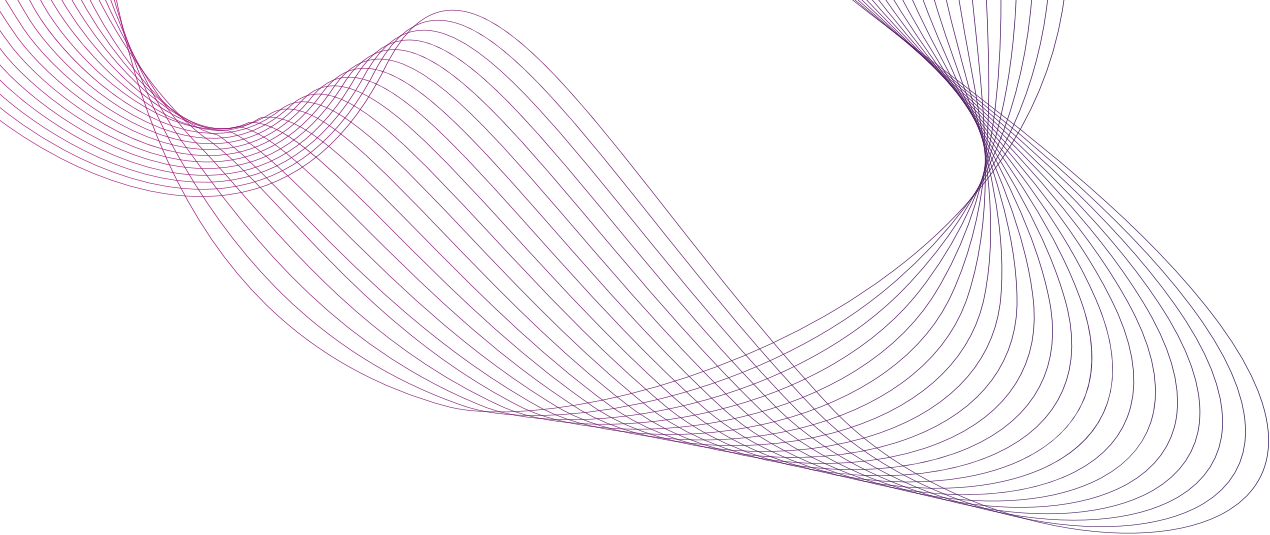
En mars 2013 à Zurich, treize ateliers ont été animés au cours des trois jours de réunion pendant lesquels ont été abordés différents sujets comme la mise en place d'une approche commune des contrôles, les techniques de contrôle, les aspects organisationnels et l'environnement des contrôles.

#### 1.3.4. Les discussions sur les standards internationaux

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

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

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



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

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

### 1.3.5. Les échanges avec les réseaux

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

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

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

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

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

### 1.3.6. Les bonnes pratiques en matière de coopération

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

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

### 1.3.7. Les relations avec les investisseurs

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

# 2.

## CONTRIBUER À LA DÉFINITION DES NORMES

---

### 2.1.

Les normes relatives à la certification des comptes et aux autres interventions prévues par la loi  
p. 37

---

---

### 2.2.

Les diligences directement liées à la mission  
p. 38

---

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

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

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

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

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

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



## LE PROCESSUS D'ÉLABORATION DES NORMES

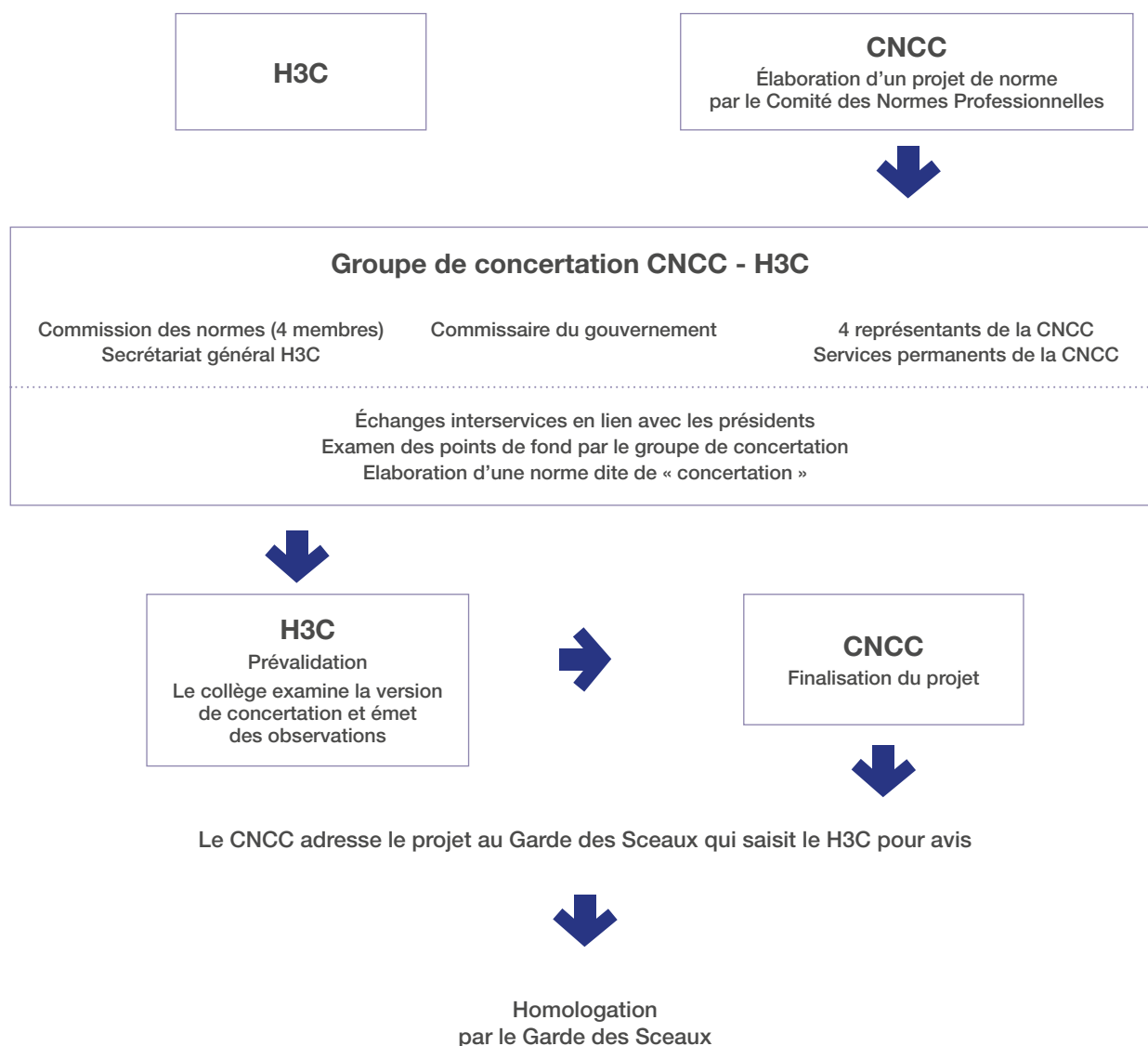
Les normes d'audit sont élaborées en tenant compte :

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

### La mission du H3C



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



## 2.1.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 2.2. Les diligences directement liées à la mission

### 2.2.1. Le périmètre des diligences directement liées à la mission

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## LA NORME RSE

### Objet de la norme

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

### Informations RSE

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

### Organisme Tiers Indépendant (OTI)

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

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

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

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

### Autres travaux portant sur des informations RSE

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

Ces prestations peuvent consister à réaliser des travaux :

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

Ces travaux peuvent conduire le commissaire aux comptes à :

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

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

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

### Co-commissariat aux comptes

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

### Lettre de mission

Le commissaire aux comptes établit une lettre de mission spécifique.

# 3.

## VEILLER AU RESPECT DE LA DÉONTOLOGIE ET DE L'INDÉPENDANCE

## GUIDER LES PROFESSIONNELS DANS L'APPLICATION DES RÈGLES

---

### 3.1.

La procédure  
de traitement  
des saisines  
et questions  
p. 42

---

---

### 3.2.

Les avis  
de portée  
générale  
p. 44

---

---

### 3.3.

Les réponses  
directes  
p. 45

---

---

### 3.4.

Les autres  
traitements  
p. 46

---

---

### 3.5.

Les saisines  
et questions  
en cours  
p. 48

---



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

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

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

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

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

## 3.1.

### La procédure de traitement des saisines et questions

#### 3.1.1. Saisir le H3C

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

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

Il est accompagné de deux documents :

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

Ces documents sont disponibles sur le site internet du H3C : [http://www.h3c.org/fiches/formulaire\\_saisine\\_H3C\\_2013.htm](http://www.h3c.org/fiches/formulaire_saisine_H3C_2013.htm) et sont en annexe 13 du présent rapport.

#### SAISIR LE H3C

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

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

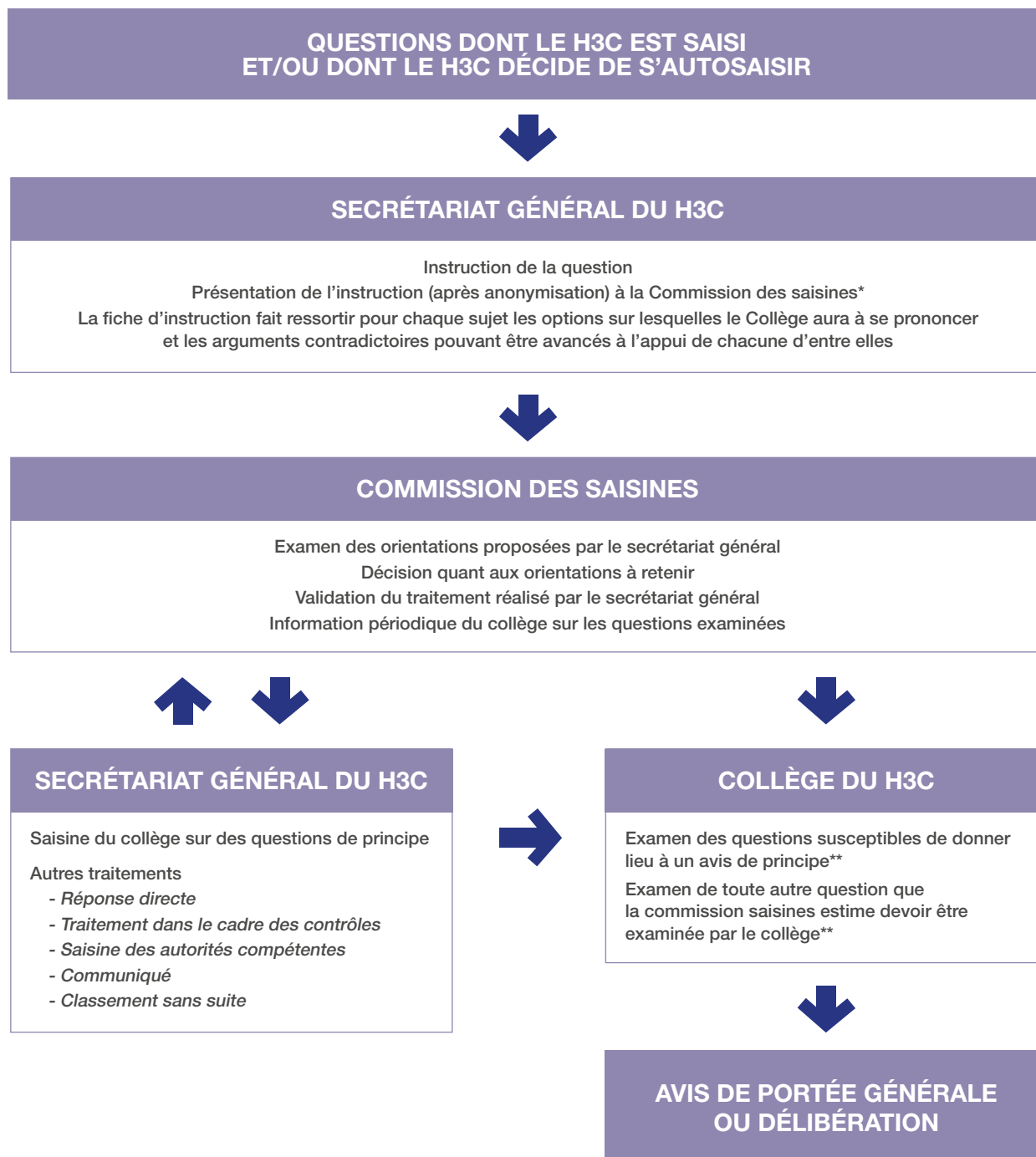
Le Haut Conseil peut également se saisir d'office des mêmes questions.

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

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

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

### 3.1.2. Le traitement des saisines et questions



\* sous réserve des cas particuliers de présentation directe au collège

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

### 3.1.3. Les saisines et questions traitées en 2013

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

## 3.2. Les avis de portée générale

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

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

Le H3C a rendu un avis sur la possibilité pour une structure d'exercice professionnel détentrice de mandats de commissariat aux comptes de recourir, pour la mise en œuvre de son dispositif de contrôle de qualité interne, à un commissaire aux comptes externe à cette structure, assisté, le cas échéant, de ses collaborateurs, non commissaires aux comptes. La question posée était celle de savoir si les règles relatives au secret professionnel n'interdisaient pas un tel recours. Le H3C a estimé qu'un tel recours était possible. Il a posé certaines conditions à sa mise en œuvre :

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

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

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

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

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

Le H3C a examiné cette pratique au regard des dispositions :

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

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

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

Les spécificités du secteur coopératif agricole ont conduit le législateur à prévoir la possibilité pour certaines coopératives de confier le contrôle légal de leurs comptes aux fédérations agréées pour la révision agricole<sup>1</sup>.

La mission de certification des comptes est alors réalisée, au sein et pour le compte de la fédération, par un commissaire aux comptes, personne physique<sup>2</sup>. Par dérogation aux dispositions de l'article L. 822-10 du code de commerce, ce commissaire aux comptes peut être salarié de la fédération de révision, mais ne peut alors pas exercer à titre libéral. Il peut, en revanche, être habilité, en tant que réviseur agréé, à exercer les missions de révision prévues à l'article L. 527-1 du code rural.

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

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

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

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

## **3.3.** **Les réponses directes**

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

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

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

<sup>1</sup> Article L. 612-1 du code de commerce.

<sup>2</sup> Article L. 527-1-1 du code rural.

### 3.4.

## Les autres traitements

### 3.4.1. Les communiqués

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



### 3.4.2. La saisine des autorités compétentes

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 3.5.

### Les saisines et questions en cours de traitement

#### 3.5.1. Le périmètre des diligences directement liées à la mission

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

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

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

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

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

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

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

#### 3.5.2. L'appartenance à un réseau

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

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

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

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

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

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

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

### 3.5.3. Les autres questions et saisines en cours de traitement

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

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

### ARTICLE 22 DU CODE DE DÉONTOLOGIE : APPARTENANCE À UN RÉSEAU

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

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

Constituent des indices de son appartenance à un tel réseau :

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

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

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

# 4. CONTRÔLER

---

## 4.1.

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

---

---

## 4.2.

Les résultats  
p. 57

---

---

## 4.3.

Le suivi  
des contrôles et  
des recommandations  
p. 62

---

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

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

## RÉSULTATS DES CONTRÔLES 2013

### Cabinets EIP

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

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


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

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

12 mandats<sup>1</sup> ont été identifiés comme ne bénéficiant pas d'une opinion suffisamment étayée, mettant ainsi en cause leur fiabilité. Pour ces mandats, l'étendue et la qualité des diligences d'audit mises en œuvre, voire leur

<sup>1</sup> Sur 92 testés.





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

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

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

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

59 mandats<sup>2</sup> ont présenté des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la qualité des opinions. Pour ces mandats, les diligences ou leur documentation ne permettent pas de conforter l'opinion émise sur les comptes audités par des travaux d'audit appropriés.

<sup>2</sup> Sur 637 testés.

## Cabinets non EIP

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

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

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

Pour 73 mandats<sup>3</sup> l'opinion délivrée par l'auditeur ne peut être considérée comme fiable. Cette absence de fiabilité est liée à des travaux d'audit insuffisants sur des postes significatifs des états financiers, des diligences insuffisantes concernant le contrôle de l'information financière fournie dans l'annexe, ou encore une incohérence relevée entre l'opinion délivrée et les éléments relevés lors de l'audit.

## SUIVI DES CONTRÔLES

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

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

<sup>3</sup> Sur 1 963 testés.

# RECOMMANDATIONS ISSUES DES RÉSULTATS DES CONTRÔLES RÉALISÉS EN 2013

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

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

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

## GLOSSAIRE

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

## 4.1.

### Le programme de contrôle de l'année 2013

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

#### 4.1.1. Cabinets EIP

Les contrôles de l'année 2013 ont porté sur **183 cabinets EIP** dont 5 appartenant à la catégorie A<sup>4</sup>.

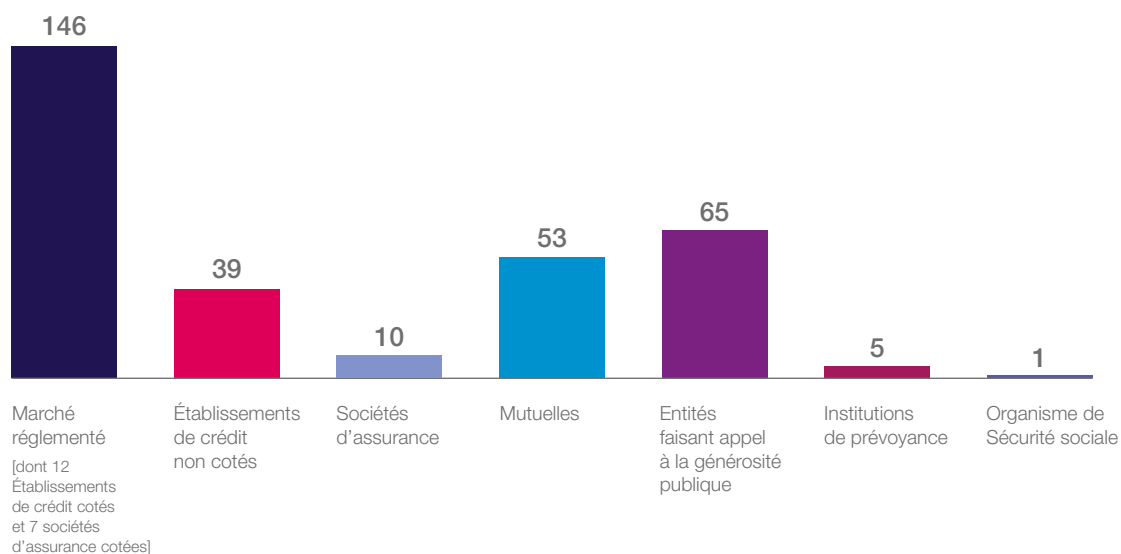
Le H3C a mis en œuvre directement le contrôle de 78 cabinets dont les 5 de la catégorie A.

Il a fait réaliser sous sa supervision les autres contrôles.

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

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

#### PROFIL DES 319 MANDATS « EIP » CONTRÔLÉS



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

### 4.1.2. Cabinets non EIP

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

## 4.2. Les résultats

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

#### 4.2.1.1. Les améliorations apportées par les cabinets

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

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

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

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

#### 4.2.1.2. Les améliorations attendues sur les procédures

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

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

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

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

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

#### 4.2.1.3. Les améliorations attendues sur les mandats

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

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

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

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

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

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

#### 12 MANDATS PRÉSENTENT DES INSUFFISANCES



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



#### 4.2.1.5. Le contrôle conjoint avec le PCAOB

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

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

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

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

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

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

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

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

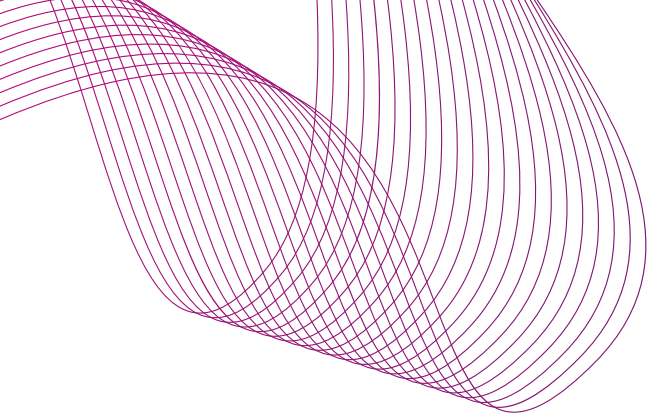
### 4.2.2. Les résultats des contrôles des cabinets EIP autres que ceux de la catégorie A

#### 4.2.2.1. Les améliorations apportées par les cabinets

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

Les améliorations constatées se sont traduites notamment par :

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



#### 4.2.2.2. Les améliorations attendues sur les procédures.

##### A. Formation

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

##### B. Respect des obligations réglementaires

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

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

##### C. Outils méthodologiques

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

##### D. Contrôle interne de qualité

Un tiers des cabinets a mis en place une revue indépendante et un dispositif de contrôle interne de qualité afin de prévenir les risques de mauvaise exécution de la mission légale. Il convient cependant de relever que la mise en place de tels dispositifs prévue par l'article 15 du code de déontologie reste exceptionnelle dans les cabinets<sup>5</sup> qui ne détiennent pas de mandat d'entité cotée sur le marché réglementé ou qui n'en détiennent qu'un seul, quand bien même le mandat serait considéré à risque. Parmi les cabinets dotés d'une revue indépendante et/ou d'un contrôle de qualité interne a posteriori, un renforcement de leurs procédures apparaît indiqué pour environ la moitié d'entre eux.

#### 4.2.2.3 Les améliorations attendues sur les mandats

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

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

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

Cette année, une attention particulière a été portée à l'application de la norme d'exercice professionnel « audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes ». Les contrôles ont mis en avant, pour un tiers des mandats contrôlés, la nécessité de renforcer l'exercice collégial du commissariat aux comptes et notamment la répartition des travaux et la formalisation de la revue critique des travaux du co-commissaire aux comptes. Dans quelques cas les insuffisances constatées vont jusqu'à remettre en cause la fiabilité des conclusions des cabinets contrôlés dans le cadre de l'émission de l'opinion collégiale (**25 mandats<sup>6</sup>** détenus par **22 cabinets**).

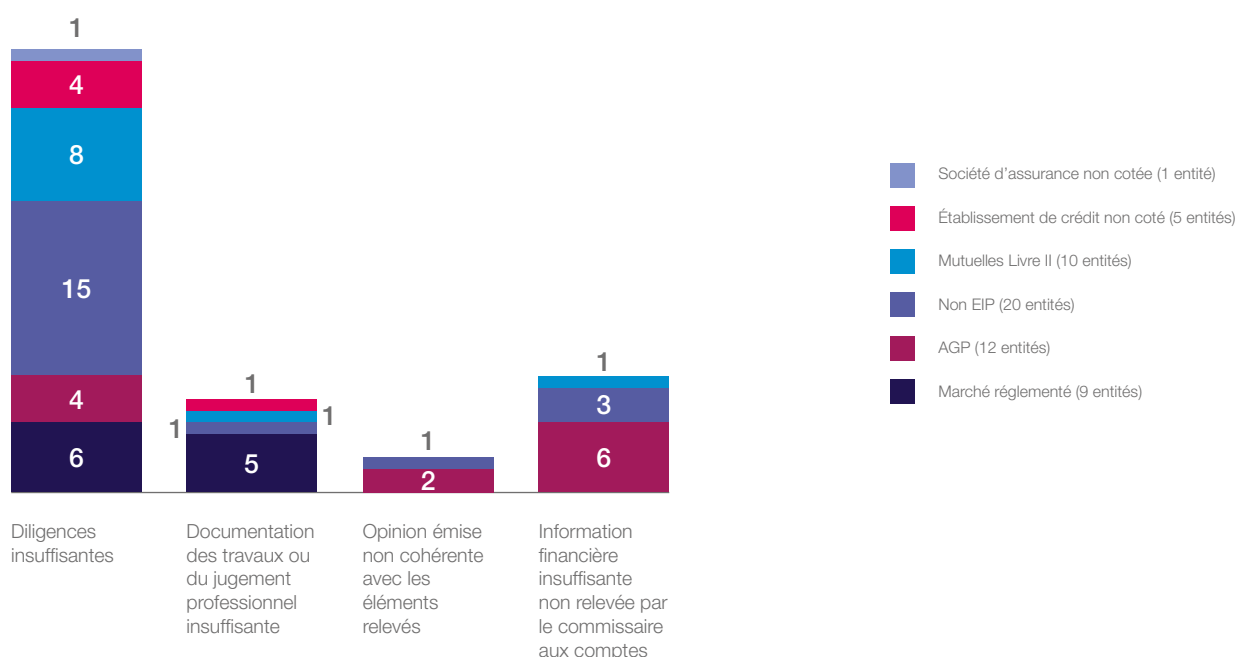
#### 4.2.2.4. Les insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion

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

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

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

## 59 MANDATS PRÉSENTENT DES INSUFFISANCES



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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 4.2.3. Les résultats des contrôles des cabinets non EIP

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

##### • Démarche d'audit

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

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

##### • Documentation et contrôle de l'information financière

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

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

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

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

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

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

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

### 4.3. Le suivi des contrôles et des recommandations

Depuis l'année 2010, le secrétaire général du H3C adresse à chaque cabinet contrôlé un courrier signifiant la fin du contrôle et comportant un volet de recommandations. Ces courriers sont émis à partir de la revue approfondie des restitutions individuelles. À la suite de l'émission de ces recommandations, un suivi est mis en place aux fins de vérifier que les cabinets ont pris les mesures correctrices attendues. Lorsque les faiblesses ne sont pas considérées comme majeures, les actions correctrices prises par le cabinet sont suivies dans le cadre d'un contrôle périodique subséquent. En cas de déficiences relevées dans la conduite de la mission légale, le suivi des actions correctrices prises par le cabinet, formalisées par un plan d'amélioration, peut donner lieu à un contrôle avant l'accomplissement de la périodicité de contrôle<sup>7</sup>. Dans les cas les plus graves, des saisines du parquet général à toutes fins peuvent être faites.

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

### 4.3.1. Les cabinets EIP

#### 4.3.1.1. Premier cycle de contrôle

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

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

#### 4.3.1.2. Deuxième cycle de contrôle

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

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

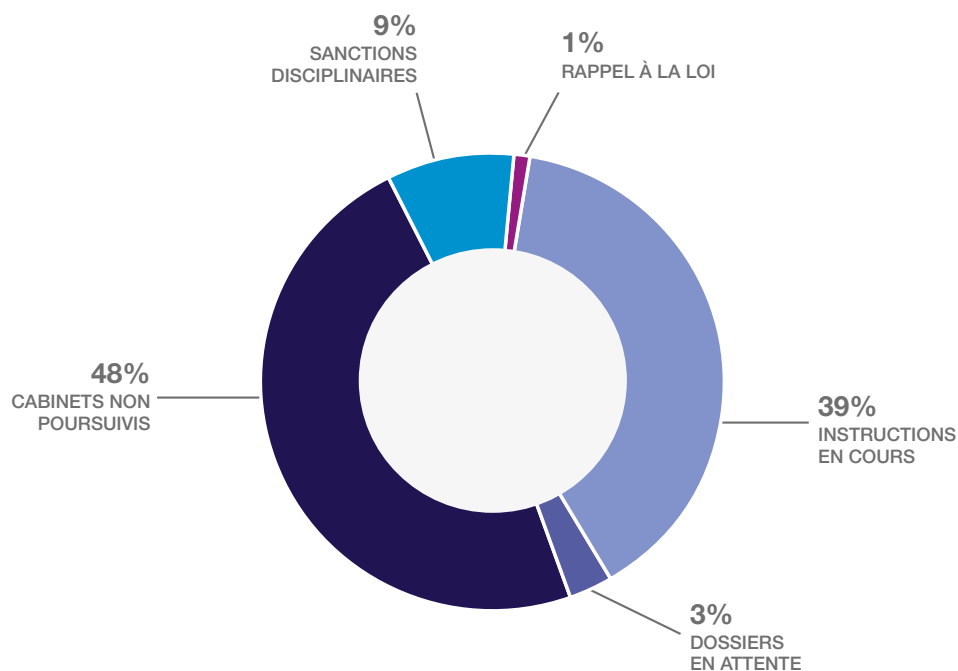
### 4.3.2. Les cabinets non EIP

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

À ce jour, plus de 80% des résultats des contrôles réalisés entre 2009 et 2013<sup>9</sup> ont été exploités. Ils ont donné lieu à l'émission de plus de **4 500 courriers de recommandations individuelles**. Chaque président de compagnie régionale a reçu une copie de ces courriers :

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

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



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

<sup>9</sup> Relatifs aux programmes 2008 à 2012.



# 5.

## JUGER EN APPEL

---

### 5.1.

Les données  
chiffrées  
p. 67

---

---

### 5.2.

Les décisions  
rendues  
p. 68

---



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

## LA PROCÉDURE JURIDICTIONNELLE À L'ENCONTRE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

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

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

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

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

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

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

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

- la radiation de la liste.

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

## 5.1.

### Les données chiffrées

#### 5.1.1. Le stock et le flux de dossiers

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

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

#### 5.1.2. L'activité juridictionnelle en 2013

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

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

\*dont une décision avant dire droit

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

Décisions rendues en 2013	Inscription	Honoraires	Discipline	Total
Confirmation	1		2	3
Infirmerie	8			8
Confirmation partielle		1		1
Appel sans objet	1			1
Appel non recevable			1	1
Autres (irrecevabilité de recours en révision)			2	2
<b>Total</b>	<b>10</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>16</b>

## 5.2. Les décisions rendues

### 5.2.1. Les décisions rendues en matière disciplinaire

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

Les décisions disciplinaires prononcées en 2013 se ventilent comme suit :

#### 5.2.1.1. Requête en révision

• Par arrêt du 16 mai 2012<sup>1</sup>, le Conseil d'Etat avait annulé la décision du 25 juin 2009<sup>2</sup>, par laquelle le H3C avait confirmé le rejet, par la chambre régionale de discipline, d'une demande de révision d'une décision de sanction disciplinaire, au motif que le recours en révision d'une telle décision n'était prévu par aucun texte. Le Conseil d'Etat avait estimé, en effet, que, même en l'absence de texte, il existait, en application du principe général de bonne administration de la justice, un droit de demander la révision d'une décision lorsqu'il apparaît que celle-ci a été prise à partir de pièces fausses, ou faute pour la partie perdante d'avoir produit une pièce décisive qui était retenue par son adversaire. L'arrêt précisait, en outre, que la possibilité de former un recours en révision « *est ouverte à toute partie à l'instance, dans un délai de deux mois courant à compter du jour où la partie a eu connaissance de la cause de révision qu'elle invoque* ».

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

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

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

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

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

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

<sup>1</sup> cf. rapport 2012 du H3C, p.69.

<sup>2</sup> cf. rapport 2009 du H3C, p.32.

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

### 5.2.1.2. Infraction aux règles régissant la profession

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

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

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

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

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

## 5.2.3. Les décisions rendues en matière d'inscription

### 5.2.3.1. Inscription au registre du commerce

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

### 5.2.3.2. Inscription, modification, transfert

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

# IV. ANNEXES



ANNEXE 1 :	Présentation des comptes 2013 du H3C	p. 72
ANNEXE 2 :	Programme de travail 2013 du H3C	p. 75
ANNEXE 3 :	Accord de coopération ASR / H3C	p. 77
ANNEXE 4 :	Accord de coopération CCRC / H3C	p. 82
ANNEXE 5 :	Accord de coopération PCAOB / H3C	p. 89
ANNEXE 6 :	Lettre commune du 23 janvier 2013 « Responding to a suspected illegal act »	p. 101
ANNEXE 7 :	Lettre commune du 14 mars 2013 « ISA720 »	p. 103
ANNEXE 8 :	Lettre commune du 11 juin 2013 « A framework for audit quality »	p. 107
ANNEXE 9 :	Lettre commune du 20 novembre 2013 « Reporting on Audited Financial Statements »	p. 112
ANNEXE 10 :	Lettre commune du 28 février 2014 « Consultation on IESBA's strategy and work program »	p. 120
ANNEXE 11 :	Lettre commune du 4 avril 2014 « Consultation on IAASB's strategy and work program »	p. 125
ANNEXE 12 :	Norme d'exercice professionnel « Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes »	p. 130
ANNEXE 13 :	Formulaire de saisine	p. 136
ANNEXE 14 :	Avis 2013-03 relatif au recours à un commissaire aux comptes externe à la structure d'exercice professionnel pour la mise en œuvre du dispositif de contrôle de qualité interne de cette structure	p. 141
ANNEXE 15 :	Avis 2014-02 relatif à la possibilité pour un associé signataire concerné par le dispositif de la rotation de réaliser la revue indépendante sur un mandat pendant le délai de viduité prévu à l'article L. 822-14 du code de commerce	p. 143
ANNEXE 16 :	Avis 2014-03 relatif au contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision agricole	p. 145
ANNEXE 17 :	Communiqué du H3C sur l'évaluation des banques par la BCE	p. 150
ANNEXE 18 :	Communiqué du H3C sur la bonne pratique professionnelle relative à la rotation	p. 152
ANNEXE 19 :	Cadre des contrôles périodiques	p. 153

## ANNEXE 1

### Présentation des comptes 2013 du H3C

#### • Le cadre

Les comptes du H3C sont tenus par son agent comptable, nommé conjointement par le Garde des Sceaux, ministre de la Justice, et par le ministre chargé du budget.

Les règles relatives aux comptes du H3C 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 H3C 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 13 mars 2014, le H3C a approuvé les comptes de l'année 2013 et a imputé la perte de l'exercice sur ses réserves.

#### • Le compte de résultat

Les produits s'élèvent à 8 474 k€ :

- les droits et contributions dus par les commissaires aux comptes au titre de l'année 2013 représentent 5 876 k€. Quant au financement complémentaire prévu à compter de 2011 pour prendre en charge la rémunération des contrôleurs salariés du H3C depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, il se monte à 2 470 k€ pour l'année ;
- la faiblesse des produits financiers (1 k€) par rapport au montant moyen de la trésorerie placée (7 500 k€ en 2013) s'explique par la poursuite de la baisse des taux de rendement des placements traditionnels du H3C. La modification par le collège, fin 2013, des conditions générales d'emploi des fonds du H3C devrait permettre l'obtention en 2014 d'un rendement supérieur
- les produits exceptionnels d'un montant de 126 k€ se composent, notamment, de la constatation d'un profit correspondant à des droits et contributions reversés par la CNCC au titre des exercices 2010 et 2013, au-delà des prévisions initiales.

Les charges s'élèvent à 8 940 k€ :

- les charges de personnel sont de 6 778 k€, contre 5 891 k€ l'année précédente, compte tenu de la progression des effectifs ;
- les autres charges d'exploitation se composent principalement du coût de location des locaux du H3C (940 k€), de frais de déplacement et de missions (212 k€) et de dépenses d'entretien (119 k€) principalement liées à un réaménagement partiel des locaux.

Le compte de résultat dégage une perte de 466 k€.

#### • Le bilan

L'actif immobilisé du H3C représente 384 k€, dont 171 k€ d'immobilisations financières correspondant à un dépôt de garantie de loyers.

Les créances d'exploitation s'élèvent à 112 k€. En baisse par rapport à 2012, ce montant correspond majoritairement au solde des droits et contributions dus au titre des exercices 2012 et 2013 par les commissaires aux comptes. Les disponibilités s'élèvent à 10 734 k€. En 2013, ces disponibilités étaient placées conformément aux conditions générales d'emploi des fonds disponibles et de placement des réserves adoptées par le H3C le 30 avril 2009.

Les capitaux propres s'élèvent à 10 122 k€. Ils se composent essentiellement des réserves constituées lors des exercices antérieurs (10 561 k€, avant imputation de la perte de l'exercice 2013).

Les dettes d'exploitation sont de 1 109 k€. Elles correspondent à des comptes fournisseurs pour 307 k€ et à des sommes dues au personnel et à la Cour de cassation pour 802 k€.

Aucun engagement hors bilan n'a été donné ou reçu.

## Compte de résultat du Haut Conseil du commissariat aux comptes

Montant en euros

<b>PRODUITS</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>
Produits d'exploitation	8 346 500	8 738 000
Produits financiers	1 350	6 733
Produits exceptionnels	125 790	77 267
<b>Total des produits</b>	<b>8 473 640</b>	<b>8 822 000</b>
<b>CHARGES</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>
Charges d'exploitation	8 939 687	7 857 499
Achats d'approvisionnement non stockés	123 052	102 440
Autres charges externes ( <i>dont</i> )	1 974 423	1 801 377
<i>Locations et charges locatives</i>	939 715	905 178
<i>Déplacements, missions et réceptions</i>	211 554	213 913
<i>Entretien et réparation</i>	119 256	39 932
<i>Documentation générale, frais de colloques, séminaires</i>	85 727	24 987
<i>Frais postaux et de télécommunications</i>	74 942	62 913
<i>Primes d'assurance</i>	74 427	74 345
<i>Formation continue</i>	53 281	78 170
<i>Frais de recrutement</i>	28 572	116 801
Charges de personnel	6 777 709	5 891 279
Dotations aux amortissements	64 503	62 403
Charges financières	0	0
Charges exceptionnelles	0	0
<b>Total des charges</b>	<b>8 939 687</b>	<b>7 857 499</b>
<b>RÉSULTAT</b>	<b>-466 047</b>	<b>964 501</b>

## Bilan du Haut Conseil du commissariat aux comptes

Montant en euros

<b>ACTIF</b>	<b>31/12/13</b>	<b>31/12/12</b>
<b>Immobilisations</b>	<b>384 492</b>	<b>399 296</b>
Immobilisations incorporelles	1 518	3 212
Immobilisations corporelles	212 069	232 658
Immobilisations financières	170 905	163 426
<b>Créances d'exploitation</b>	<b>112 009</b>	<b>236 183</b>
Recettes à recouvrer	81 392	224 007
Autres créances	30 617	12 176
<b>Disponibilités</b>	<b>10 734 169</b>	<b>10 704 113</b>
<b>Titres de placement</b>	<b>9 000 000</b>	<b>0</b>
<b>Trésorerie</b>	<b>1 734 169</b>	<b>10 704 113</b>
<b>Total de l'actif</b>	<b>11 230 670</b>	<b>11 339 592</b>

<b>PASSIF</b>	<b>31/12/13</b>	<b>31/12/12</b>
<b>Capitaux propres</b>	<b>10 121 960</b>	<b>10 588 007</b>
Biens remis en pleine propriété	27 117	27 117
Réserves	10 560 890	9 596 389
Résultat net de l'exercice	-466 047	964 501
<b>Dettes financières</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Dettes d'exploitation</b>	<b>1 108 710</b>	<b>751 585</b>
Dettes fournisseurs, fiscales et sociales	306 545	208 131
Charges à payer	802 165	543 454
<b>Total du passif</b>	<b>11 230 670</b>	<b>11 339 592</b>

## ANNEXE 2

### Programme de travail 2013 du H3C

#### *Programme de travail 2013 du Haut Conseil du commissariat aux comptes*

Lors de sa séance du 16 mai 2013, le Haut Conseil a arrêté son programme de travail 2013. Ce programme constitue la déclinaison du plan stratégique triennal 2012-2014 du Haut Conseil.

#### **1. Contrôles qualité**

- contrôle d'environ 200 cabinets de commissaires aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public (EIP) et de 1160 cabinets ne détenant pas de mandats EIP ;
- suivi, au travers d'indicateurs, de la bonne exécution des contrôles des cabinets EIP et non EIP ; suivi des recommandations adressées aux cabinets et des mesures d'application mises en œuvre ; suivi des procédures disciplinaires engagées à la suite des contrôles et des sanctions prononcées ;
- mesure de l'évolution de la qualité de l'audit, au travers des points forts et des points d'amélioration identifiés lors des contrôles, et de l'analyse des effets des recommandations émises à l'issue des contrôles précédents sur la qualité de l'audit dans les cabinets ;
- approfondissement de l'approche par les risques mise en œuvre en 2012 pour les cabinets EIP et sélection de thématiques de contrôle en lien avec l'actualité économique et financière et la coopération européenne et internationale.

#### **2. Coopération internationale**

- contribution aux travaux :
  - o de l'IFIAR (participation à la gouvernance et aux groupes de travail),
  - o de l'EAIG (European Audit Inspection Group),
  - o de l'EGAOB (European Group of Audit Oversight Bodies) ;
- échanges entre régulateurs de l'audit sur des thèmes d'actualité ;
- échanges avec l'IAASB et l'IESBA, dans le cadre des coordinations européenne et internationale des régulateurs de l'audit ; participation à des réponses communes aux exposés sondages ;
- mise en œuvre des protocoles de coopération.

## ANNEXE 2

### Programme de travail 2013 du H3C

#### **3. Normalisation de l'audit**

---

- évaluation du cadre existant à la suite des constats issus des contrôles, des pratiques et analyses recensées auprès des homologues du Haut Conseil ;
- réflexions sur le périmètre de la mission légale des commissaires aux comptes (certification des comptes, diligences directement liées, autres interventions légales), notamment dans le domaine de la responsabilité sociale des entreprises ;
- finalisation de l'adaptation de la norme internationale ISA 402 *Audit considerations relating to an entity using a service organisation*, en concertation avec la CNCC ;
- contribution aux travaux de l'IAASB dans le cadre des exposés sondages : poursuite notamment des discussions engagées au titre de l'exposé sondage relatif à la norme ISA 720 *The auditors responsibilities relating to other information in documents containing or accompanying audited financial statements and auditor's report thereon* ; identification de sujets au titre desquels une contribution pourrait être opportune ;
- adoption des normes ISA en Europe : contribution à l'élaboration d'un comparatif entre les NEP (normes d'exercice professionnel) et les normes ISA.

#### **4. Respect des règles déontologiques**

---

- contribution à la bonne application du dispositif existant, par la poursuite du traitement des saisines déontologiques adressées au Haut Conseil, suivi d'indicateurs permettant de s'assurer que le mécanisme de traitement des saisines mis en place au sein du Haut Conseil répond au mieux aux attentes des parties prenantes en matière de conduite déontologique ;
- évaluation du cadre existant à la suite des constats issus des contrôles, des saisines adressées au Haut Conseil, des pratiques et analyses recensées auprès des homologues du Haut Conseil ;
- réflexions sur des sujets de fond : étude sur la notion de réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie ;
- contribution aux travaux de l'IESBA, dans le cadre notamment des exposés sondages ; identification de sujets au titre desquels une contribution pourrait être opportune.

#### **5. Evolution de la profession et de sa régulation**

---

- projet de réforme de l'audit en Europe : suivi de l'évolution du projet et contribution aux travaux au sein de l'Union européenne ;
- réflexions sur l'adéquation des ressources du Haut Conseil à ses missions, afin de s'assurer du bon dimensionnement du Haut Conseil et de pérenniser son financement.

#### **6. Actions de communication**

---

- renforcement de la visibilité des actions du Haut Conseil (évolution du site internet, rapports, points presse) et identification d'axes d'orientations futures.



## ANNEXE 3

### Accord de coopération ASR / H3C

**Protocole de coopération**  
**entre**  
**le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C)**  
**et**  
**l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR)**

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C)

et

L'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR)

- Vus l'article L. 821-5-2 du code de commerce pris en application de l'article 47 de la directive 2006/43/CE permettant au H3C sous certaines conditions de transmettre à l'ASR des informations détenues par les contrôleurs légaux agréés par le H3C, la loi du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, la décision d'adéquation du 5 février 2010 prise par la Commission européenne à l'égard de la Suisse et la décision d'adéquation du 26 juillet 2000 relative à la protection des données personnelles en Suisse ;
- Vu la loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (loi sur la surveillance de la révision ; LSR ; RS 221.302) et les règles d'application de cette loi.

Se sont entendus sur les points suivants:

#### **OBJECTIF**

Les Parties ont pour objectif, dans le cadre de leur mission de surveillance publique, d'améliorer la qualité de l'audit, d'aider à renforcer la confiance du public dans les rapports d'audit établis par les contrôleurs légaux et d'améliorer la confiance des investisseurs dans leurs marchés financiers respectifs.

De par la nature des marchés financiers, les Parties reconnaissent la nécessité d'une coopération réciproque dans laquelle les autorités de supervision peuvent faire confiance aux activités de supervision des autorités des pays dont sont originaires les contrôleurs légaux. De cette manière, les Parties évitent une contrainte excessive sur les contrôleurs légaux et une duplication dans la supervision. La confiance mutuelle dans le cadre de ce protocole signifie que les Parties s'appuient sur la supervision des contrôleurs légaux au sein de leur pays d'origine. Elle signifie également que les Parties limitent l'inscription des contrôleurs légaux établis dans le pays de chacune des Parties aux informations utiles à leur identification dans toute la mesure permise par leurs lois et réglementations applicables.

L'objectif de ce protocole de coopération est de faciliter la coopération réciproque entre les Parties dans la limite de leurs lois et réglementations applicables à leur mission de surveillance publique.

## ANNEXE 3

### Accord de coopération ASR / H3C

#### DEFINITIONS

1 - Pour l'application du présent accord,

« **Partie** » ou « **Parties** » signifient le Haut Conseil du commissariat aux comptes et/ou l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision.

« **Contrôleur légal** » signifie une personne physique ou une entité d'audit qui est soumise à l'autorité de supervision des Parties conformément au code de commerce pour la France et à la loi sur la surveillance de la révision pour la Suisse.

« **Lois et réglementations** » signifie l'ensemble des dispositions législatives et réglementaires en vigueur dans les pays respectifs des Parties.

« **Contrôles** » fait référence aux contrôles périodiques de l'assurance qualité ayant pour objectif d'améliorer la qualité de l'audit.

« **Enquêtes disciplinaires** » correspond à des enquêtes liées à des soupçons d'infractions à des lois ou réglementations en vigueur.

« **Informations** » correspond à des informations et/ou documents publics et confidentiels en lien avec les contrôleurs légaux soumis à la surveillance de chacune des Parties.

#### COOPERATION

##### Etendue de la coopération

2 - La coopération vise l'échange d'informations telles que :

- (a) Les rapports sur le résultat des contrôles et des enquêtes disciplinaires, comprenant des informations relatives aux systèmes d'assurance-qualité touchant à l'activité des contrôleurs légaux soumis à la surveillance de chacune des Parties ;
- (b) Les documents d'audit ou d'autres documents détenus par les contrôleurs légaux soumis à la surveillance de chacune des Parties ;
- (c) Les informations de toute autre nature intéressant réciproquement les Parties dans le cadre de leur mission de surveillance respective, dans le respect de leurs lois et réglementations applicables.

##### Demandes d'information

3 - Chaque Partie fournira à l'autre Partie les informations visées dans sa demande.

4 - Les demandes seront formulées par écrit (e-mail possible) et adressées à la personne désignée par la Partie requise.

5 - La Partie requérante devra spécifier :

- (a) La nature des informations demandées ;
- (b) Les objectifs ainsi que les motifs pour lesquels ces informations sont demandées et, le cas échéant, les dispositions susceptibles d'avoir été enfreintes ;
- (c) La date à laquelle les informations doivent être fournies ;
- (d) L'éventuelle utilisation, publication ou transmission des informations requises à d'autres fins, dans les limites des paragraphes 15 à 17, dans la mesure où la Partie requérante peut le prévoir en toute bonne foi.

6 - Dans le cas où des informations confidentielles sont détenues uniquement par un contrôleur légal, l'autre Partie ne peut demander à ce dernier le transfert direct de ces informations. Ces informations seront demandées et transférées par l'intermédiaire des Parties à ce protocole de coopération.

## ANNEXE 3

### Accord de coopération ASR / H3C

7 - Dans les cas où l'information demandée est détenue ou disponible au sein d'une autre autorité du pays requis, les Parties feront tout leur possible pour fournir l'information demandée dans les limites de leurs lois et réglementations applicables.

#### Traitement des demandes d'information

8 - Chaque demande sera examinée au cas par cas par la Partie requise afin de vérifier si ces informations peuvent être fournies conformément au présent protocole de coopération. Dans le cas où la demande ne pourrait être intégralement traitée dans le délai souhaité, la Partie requise en informera la Partie requérante et envisagera de quelle façon une assistance ou d'autres informations utiles pourront lui être fournies.

9 - Chaque Partie doit s'efforcer de fournir une réponse rapide et appropriée à la demande d'information.

10 - La Partie requise transmettra, sans attendre, les informations partielles dont elle dispose pour éviter toute prolongation inutile du délai de réponse.

11 - La Partie requise peut refuser d'accéder à une demande en particulier quand :

- (a) La demande n'entre pas dans le présent protocole de coopération ou ne respecte pas les conditions posées au paragraphe 5 ;
- (b) Cette demande contreviendrait aux lois et réglementations du pays de la Partie requise, en particulier lorsque les informations sont supposées être transmises à des autorités de poursuite pénale ou à d'autres autorités et organismes habilités à infliger des sanctions administratives dans le cadre d'affaires pour lesquelles l'entraide judiciaire en matière pénale est exclue en raison de la nature de l'infraction ;
- (c) La demande représente une charge administrative disproportionnée pour la Partie requise ;
- (d) L'assistance donnée par la Partie requise serait contraire aux intérêts publics de son pays ;
- (e) La communication de l'information pourrait contrevenir à la souveraineté, à la sécurité ou à l'ordre public du pays de la Partie requise ; ou
- (f) Des procédures judiciaires de droit civil, pénal ou administratif ont déjà été engagées pour les faits et à l'encontre des personnes visés dans la demande devant les autorités du pays de la Partie requise.

12 - La Partie requise doit, dès que possible, informer la Partie requérante des raisons pour lesquelles il ne peut être accédé à sa demande faite dans le cadre du présent protocole de coopération.

13 - Tout document et autres pièces transmis dans le cadre d'une demande fondée sur le présent protocole de coopération doivent être restitués sur demande, y compris les éventuelles copies, dans la mesure permise par les lois et réglementations applicables à chacune des Parties.

#### CONFIDENTIALITE

14 - Chaque Partie, s'engage dans le respect de ses lois et réglementations applicables à garder confidentielles toutes les informations reçues ou élaborées au cours de la coopération. La procédure est régie aux articles 15 à 17. L'obligation de confidentialité s'étend à toutes les personnes qui sont ou ont été :

- (a) employées par les Parties ;
- (b) impliquées dans la « gouvernance » des Parties ; ou
- (c) de toute autre manière, associées aux Parties.



## ANNEXE 3

### Accord de coopération ASR / H3C

15 - Les Parties ne peuvent utiliser les informations reçues ou élaborées dans le cadre de la coopération que dans l'exercice des fonctions de supervision publique, de contrôle et d'enquêtes disciplinaires des contrôleurs légaux. Si l'une des Parties souhaite utiliser ces informations dans un objectif différent de celui précisé dans la requête, elle doit, dans le cas particulier, obtenir préalablement l'accord écrit de la Partie requise. Cet accord peut être subordonné à des conditions.

16 - Dans le cas où une Partie doit publier ou transférer une information reçue afin de satisfaire à ses lois et réglementations ou en application d'une décision judiciaire, l'autre Partie devra être informée par écrit des raisons de cette publication ou de ce transfert, dans la mesure du possible, au moins 15 jours ouvrables avant que l'information ne soit publiée ou transférée. Si l'autre Partie ne donne pas son accord à cette publication ou à ce transfert, la Partie requérante fera son possible pour s'opposer à la communication de ces informations.

17 - En dehors des cas visés au paragraphe 16, une Partie qui aurait l'intention de publier ou de transférer à un tiers une information reçue ou élaborée dans le cadre de la coopération doit, dans le cas particulier, obtenir au préalable un accord spécial écrit de la Partie ayant fourni l'information. La Partie ayant l'intention de publier ou de transférer cette information doit indiquer les raisons et l'objectif pour lesquels cette information doit être publiée ou transférée. La Partie requise peut soumettre la publication ou le transfert de l'information à des conditions.

#### LE TRANSFERT DE DONNEES PERSONNELLES

18 - Les Parties échangent les données personnelles en conformité avec leurs lois et réglementations respectives en matière de protection des données.

#### DISPOSITIONS PARTICULIERES

19 - Ce protocole de coopération ne crée pas d'obligation légale et ne peut contrevenir aux lois et réglementations en France ou en Suisse. Il ne confère pas le droit au H3C, à l'ASR ou à toute autre autorité gouvernementale ou non gouvernementale ou à toute personne de droit privé, de contester directement ou indirectement le niveau ou les modalités de la coopération entre le H3C et l'ASR.

20 - Ce protocole de coopération n'interdit pas aux Parties de prendre des mesures dans le cadre de la supervision des contrôleurs légaux, qui seraient différentes ou complémentaires des dispositions adoptées dans le présent protocole de coopération.

21 - Les Parties peuvent, à la demande de l'une ou de l'autre, se consulter sur les questions d'interprétation des dispositions de la présente déclaration d'intention ou bien échanger leurs points de vue et partager les expériences et les connaissances acquises dans l'exercice de leurs fonctions, dans les limites posées par leurs lois et réglementations applicables.

22 - A tout moment, les Parties peuvent se consulter de façon informelle sur une demande d'information, un projet de demande d'information ou des informations communiquées.

23 - En cas de changement substantiel des lois et réglementations applicables à chacune des Parties ou pratiques mettant en cause l'application du présent protocole de coopération, celui-ci pourra faire l'objet de modifications par les Parties.

#### ENTREE EN VIGUEUR ET RESILIATION

24 - Ce protocole de coopération entre en vigueur à la date de signature par les deux Parties.

25 - Ce protocole de coopération peut être dénoncé à tout moment et par écrit par l'une ou l'autre des Parties. Les dispositions concernant la confidentialité (paragraphe 14 à 17) et le transfert des données personnelles (paragraphe 18) demeureront en vigueur postérieurement à la résiliation.

## ANNEXE 3

### Accord de coopération ASR / H3C

Pour l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR):



Thomas Rufer

Président du conseil d'administration

Date: 10.12.2012



Frank-Oliver Schneider

directeur

Date: 10.12.2012

Pour le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C):



Christine Thin

Présidente

Date: 18.01.2013

## ANNEXE 4

### Accord de coopération CCRC / H3C

#### **PROTOCOLE D'ACCORD ENTRE LE CONSEIL CANADIEN SUR LA REDDITION DE COMPTES (CCRC) ET LE HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES (H3C) SUR LA COOPERATION ET L'ECHANGE D'INFORMATION RELATIFS A LA SURVEILLANCE DES AUDITEURS**

Le Conseil canadien sur la reddition de comptes (« CCRC »), en application des obligations et pouvoirs prévus par les lois fédérales canadiennes et les lois provinciales canadiennes applicables;

et

le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (« H3C »), en application des obligations et pouvoirs prévus par le code de commerce (conformément à l'article 47 de la Directive 2006/43/CE) et la décision de la Commission du 5 février 2010 mentionnée à l'article 47, paragraphe 1(c) de la Directive 2006/43/CE sur l'adéquation des autorités compétentes de certains pays tiers, dont le Canada, conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, décision notifiée sous le numéro 2010/64/CE;

attendu que le transfert de données à caractère personnel entre la France et le Canada doit être conforme à la Loi n°78-17 du 06 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés qui met en œuvre la directive 95/46/CE, et en particulier le chapitre IV de la directive; et

Vu la décision de la Commission du 20 décembre 2001, prise en application de la directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil, sur la protection adéquate accordée par la Loi canadienne sur la protection des renseignements personnels et les documents électroniques, décision notifiée sous le numéro 2002/2/CE,

sont convenus de ce qui suit :

#### **OBJET**

Les deux parties ont pour objectif d'améliorer la qualité, l'exactitude et la fiabilité des audits des sociétés faisant appel public à l'épargne grâce à la réglementation de l'audit et à la supervision des auditeurs, le tout afin de protéger les investisseurs, d'aider à renforcer la confiance du public dans le processus d'audit et d'augmenter la confiance des investisseurs dans leurs marchés financiers respectifs. Compte tenu de la mondialisation des marchés financiers, les parties reconnaissent la nécessité d'une coopération dans le domaine de la supervision des auditeurs qui relèvent de la compétence à la fois du CCRC et du H3C.

L'objet du présent protocole d'accord est de faciliter la coopération entre les parties dans le domaine de la surveillance publique, des contrôles et des investigations concernant les auditeurs qui relèvent de la compétence à la fois du CCRC et du H3C.

Le CCRC et le H3C estiment qu'il est de leur intérêt commun de coopérer dans la surveillance des auditeurs qui relèvent de la compétence des deux parties dans la mesure où une telle

Protocole de coopération entre le Conseil canadien sur la reddition de comptes et le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes<sup>1</sup>



## ANNEXE 4

### Accord de coopération CCRC / H3C

coopération est compatible avec les lois et/ou règlements applicables aux parties, leurs intérêts principaux et les ressources dont elles disposent raisonnablement. La coopération vise à permettre aux parties d'exercer leurs missions respectives de surveillance. En outre, la coopération vise à aider les parties à déterminer le degré de confiance qu'une partie peut accorder à l'autre partie à l'avenir en ce qui concerne le contrôle des auditeurs qui relèvent de la compétence des deux parties.

#### DÉFINITIONS

1. Dans le présent protocole d'accord, on entend par :

« **partie** » ou « **parties** » : le CCRC et/ou le H3C;

« **auditeur** » ou « **auditeurs** » : une personne physique ou un cabinet d'audit qui relève de la compétence des deux parties;

« **lois et/ou règlements** » : toute loi, tout règlement ou toute règle en vigueur dans les pays respectifs des parties;

« **contrôles** » : examens périodiques indépendants d'assurance qualité des auditeurs effectués en vue d'améliorer la qualité des audits;

« **investigations** » : enquêtes à la suite de soupçons spécifiques d'une infraction à une loi ou à un règlement ou d'une violation de ces derniers;

« **informations** » : informations et/ou documents publics ou non publics qui comprennent, sans toutefois s'y limiter,

- (a) les rapports sur le résultat de contrôles et d'investigations, y compris les informations sur les procédures qui s'appliquent à l'ensemble des bureaux d'un cabinet, à condition que ces rapports concernent des auditeurs qui relèvent à la fois de la compétence du CCRC et du H3C; ou
- (b) les feuilles de travail ou autres documents détenus par les auditeurs qui relèvent à la fois de la compétence du CCRC et du H3C et à condition que ces informations concernent :
  - i. l'audit d'une société constituée en France qui a émis des titres au Canada ou qui fait partie d'un groupe qui publie des états financiers consolidés au Canada ou
  - ii. l'audit d'une société constituée au Canada qui a émis des titres en France ou qui fait partie d'un groupe qui publie des états financiers consolidés en France

#### COOPÉRATION

##### *Portée de la coopération*

2. La coopération comprend l'échange d'informations aux fins de faciliter la coopération entre les parties dans le domaine de la surveillance publique, des contrôles et des investigations concernant des auditeurs qui relèvent de la compétence des deux parties.

Protocole de coopération entre le Conseil canadien sur la reddition de comptes et le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes <sup>2</sup>



## ANNEXE 4

### Accord de coopération CCRC / H3C

3. Une partie doit veiller à informer l'autre partie, dans un délai raisonnable, d'une sanction ou d'une mesure disciplinaire qu'elle a imposée à un auditeur qui relève de la compétence des deux parties et qui concerne des systèmes défaillants dans la qualité du travail d'audit de cet auditeur<sup>1</sup>.

4. Dans le cas où des informations sont détenues exclusivement par un auditeur qui relève de la compétence d'une partie, l'autre partie ne demandera pas directement à l'auditeur de fournir ces informations. Ces informations seront demandées et fournies via les parties.

5. Dans les cas où les informations demandées seraient à la disposition d'une autre autorité du pays de la partie qui a reçu la demande (la « partie requise »), les parties s'efforceront d'obtenir les informations demandées, dans la mesure où les lois et les règlements de leurs pays respectifs le permettent.

#### *Demandes d'informations*

6. Chaque partie peut, à sa discrétion, fournir des informations à l'autre partie, à la demande de cette dernière.

7. Les demandes doivent être formulées par écrit, ce qui comprend le courrier électronique, et adressées à la personne compétente de la partie requise.

8. La partie qui fait la demande (la « partie requérante ») doit préciser ce qui suit :

- (a) les informations demandées;
- (b) les fins auxquelles les informations seront utilisées;
- (c) les motifs pour lesquels les informations sont requises et, le cas échéant, les normes d'audit applicables qui peuvent avoir été enfreintes;
- (d) la date à laquelle les informations sont requises;
- (e) au mieux des connaissances de la partie requérante, une indication quant au fait de savoir si les informations demandées pourraient faire l'objet d'une autre utilisation ou communication telle que prévue aux articles 16 à 19 du présent protocole d'accord.

#### *Exécution de demandes d'informations*

9. Chaque demande sera évaluée au cas par cas par la partie requise afin de déterminer si les informations peuvent être fournies conformément au présent protocole d'accord. Dans le cas où une demande ne peut pas être satisfaite intégralement dans le délai indiqué, la partie requise en

<sup>1</sup> Les sanctions et les mesures disciplinaires comprennent, sans toutefois s'y limiter : 1) de la part du H3C, les sanctions disciplinaires mentionnées dans le code de commerce 2) de la part du CCRC, les sanctions et les mesures disciplinaires indiquées dans le Règlement 52-108 et dans les règles du CCRC.



## ANNEXE 4

### Accord de coopération CCRC / H3C

informera la partie requérante et examinera si d'autres informations pertinentes peuvent être fournies ou si une assistance peut être accordée.

10. Chaque partie s'efforce de donner une réponse prompte et adéquate aux demandes d'informations.

11. Afin d'éviter des délais inutiles, la partie requise fournira, le cas échéant, une partie des informations demandées au fur et à mesure de leur disponibilité.

12. La partie requise peut refuser de donner suite à une demande pour l'une des raisons qui suivent :

- (a) elle conclut que la demande n'est pas conforme au présent protocole d'accord;
- (b) accéder à la demande contreviendrait aux lois, aux règles ou aux règlements du pays de la partie requise ou lorsque de telles informations ou documents sont protégés par le secret professionnel ou couverts par la confidentialité des communications entre un avocat et son client en vertu des lois ou des règlements du pays de la partie requise;
- (c) elle conclut qu'il serait contraire à l'intérêt public du pays de la partie requise d'accorder l'assistance demandée;
- (d) la communication des informations risque de porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité ou à l'ordre public du pays de la partie requise;
- (e) des procédures judiciaires ont déjà été engagées pour les mêmes motifs et à l'encontre des mêmes personnes devant les autorités du pays de la partie requise;
- (f) la demande imposerait une charge disproportionnée à la partie requise.

13. Tout document ou autre support fourni en réponse à une demande en vertu de ce protocole d'accord et toute copie de ces derniers doivent être retournés sur demande dans la mesure permise par les lois et les règlements applicables du pays concerné.

14. En ce qui concerne les demandes d'assistance en vue d'obtenir des informations, la partie requise peut proposer que la partie requérante participe aux coûts de ces demandes d'assistance. Si les coûts liés à l'exécution d'une demande sont importants, la partie requise en informera la partie requérante et fournira une estimation de ces coûts. Les parties examineront ensuite d'autres moyens d'obtenir les informations et la partie requérante déterminera si elle poursuit sa demande. La partie requise peut refuser une telle demande d'assistance si la partie requérante refuse de participer auxdits coûts.



## ANNEXE 4

### Accord de coopération CCRC / H3C

#### CONFIDENTIALITÉ

15. Chaque partie est tenue de conserver le caractère confidentiel de toutes les informations non publiques qui lui ont été communiquées ou qui ont été élaborées dans le cadre de la coopération selon les termes de ce protocole d'accord, pour autant que cela soit compatible avec les lois et les règlements applicables à ladite partie. L'obligation de confidentialité s'applique à toutes les personnes :

- a qui sont ou étaient précédemment employées par les parties;
- b qui participent ou ont participé à la gouvernance des parties;
- c qui sont ou ont été autrement associées aux parties.

#### UTILISATION DES INFORMATIONS ET/OU DES DOCUMENTS NON PUBLICS

16. Les parties peuvent utiliser les informations non publiques communiquées ou élaborées dans le cadre de la coopération, y compris celles fournies spontanément, *uniquement* dans la mesure permise ou requise par les lois et règlements applicables aux parties. Si une partie entend utiliser les informations non publiques qui ont été communiquées ou élaborées dans le cadre de la coopération à des fins autres que celles indiquées dans la demande, elle doit obtenir au préalable le consentement spécifique par écrit de la partie requise. Si la partie requise consent à l'utilisation des informations non publiques à des fins autres que celles indiquées dans la demande, elle peut subordonner une telle utilisation à l'accomplissement de certaines conditions.

#### EXCEPTIONS À L'OBLIGATION DE CONFIDENTIALITÉ

17. Dans le cas où une partie est tenue de divulguer des informations non publiques qui lui ont été communiquées afin de satisfaire à ses obligations légales et/ou réglementaires ou de se conformer à une décision de justice, elle donnera à l'autre partie, par écrit, dans un délai raisonnable et avant divulgation desdites informations, un avis qui indiquera les raisons pour lesquelles elle a l'obligation de divulguer ces informations. Si l'autre partie s'oppose à une telle divulgation, la partie requérante sera tenue de faire tout ce qui est en son pouvoir pour empêcher une telle divulgation d'informations non publiques et fournira une assistance à la partie qui fait opposition dans ses démarches afin d'empêcher la divulgation.

18. Une partie peut annoncer publiquement les sanctions ou les mesures disciplinaires imposées aux auditeurs relevant de la compétence à la fois du CCRC et du H3C, tel que permis ou requis par ses lois et/ou règlements applicables. Avant de rendre public lesdites sanctions ou mesures disciplinaires, la partie qui entend annoncer les sanctions ou mesures disciplinaires doit, au préalable, le notifier à l'autre partie par écrit dans un délai raisonnable.

19. Une partie qui aurait l'intention de divulguer toute information non publique communiquée ou élaborée dans le cadre de la coopération dans d'autres cas que ceux prévus à l'articles 17 et à des tiers autres qu'une autorité de régulation compétente, qu'un organisme chargé de

Protocole de coopération entre le Conseil canadien sur la reddition de comptes et le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes<sup>5</sup>





## ANNEXE 4

### Accord de coopération CCRC / H3C

l'application des lois, qu'un tribunal compétent en droit pénal, en droit administratif ou en droit disciplinaire, et qu'une autorité de réglementation professionnelle, doit obtenir au préalable le consentement par écrit de la partie qui a communiqué lesdites informations. La partie qui entend communiquer les informations non publiques doit indiquer les raisons et les fins pour lesquelles elles seront communiquées. La partie requise peut donner son consentement sous réserve de conditions.

#### LE TRANSFERT DE DONNÉES À CARACTÈRE PERSONNEL

20. Les parties ne transféreront des données à caractère personnel qu'en conformité avec leurs lois et/ou aux règlements respectifs applicables.

#### DISPOSITIONS DIVERSES

21. Le présent protocole d'accord ne crée aucune obligation juridique internationale contraignante, et ne modifie ni ne remplace les lois, les règlements ou les réglementations applicables au Canada ou à la France. Le présent protocole d'accord ne confère aucun droit au profit du CCRC, du H3C ou de toute autre autorité gouvernementale ou non gouvernementale ou de toute autre personne privée de contester, directement ou indirectement, le niveau ou le mode de coopération entre le CCRC et le H3C.

22. Le présent protocole d'accord n'interdit pas au CCRC ou au H3C de prendre des mesures relatives à la surveillance des auditeurs qui soient différentes ou qui viennent compléter les mesures exposées au présent protocole d'accord.

23. En vertu du présent protocole d'accord, aucune partie n'est tenue de coopérer avec l'autre partie en toute circonstance, et chaque partie peut refuser des demandes d'informations et d'assistance de l'autre partie pour quelque raison que ce soit. Si une partie refuse, même partiellement, une demande, elle doit informer l'autre partie des motifs de son refus.

24. Les Parties devront, à la demande de l'une ou de l'autre, se concerter sur les questions afférentes aux matières abordées par le présent protocole, échanger des points de vue et partager des expériences et des connaissances acquises dans le cadre de la réalisation de leurs obligations respectives dans la mesure compatible avec leurs législations et réglementations respectives.

25. A tout moment, les parties peuvent se consulter de façon informelle sur une demande, un projet de demande ou toute information fournie.

26. Les Parties peuvent se concerter et réviser les termes du présent protocole dans l'éventualité d'un changement des lois, règlements ou pratiques qui ont une incidence sur la mise en œuvre de ce protocole d'accord, ou si les parties elles-mêmes désirent modifier les modalités de leur coopération.

Protocole de coopération entre le Conseil canadien sur la reddition de comptes et le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes



## ANNEXE 4

### Accord de coopération CCRC / H3C

#### ENTRÉE EN VIGUEUR ET FIN DU PROTOCOLE D'ACCORD

27. Le présent protocole d'accord entrera en vigueur à la date de la signature des deux parties.

28. Chaque partie peut mettre fin au présent protocole d'accord en tout temps en le notifiant par écrit à l'autre partie dans un délai d'au moins trente jours. Si l'une des parties procède à cette notification, le présent protocole d'accord continue de s'appliquer à l'égard de toutes les demandes faites avant la notification et ce jusqu'à ce que la partie requérante ait exécuté la demande. Les parties demeurent liées par les obligations de confidentialité postérieurement à la fin du présent protocole d'accord.

29. Le présent protocole est établi en langues anglaise et française, les deux textes faisant foi de manière égale.

*Christine Thin*  
*Présidente*  
Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Date : 6/06/2013



*Brian A. Hunt*  
*Directeur général*  
Conseil canadien sur la reddition de comptes

Date : 06/06/2013



Protocole de coopération entre le Conseil canadien sur la reddition de comptes et le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes <sup>7</sup>



## ANNEXE 5

### Accord de coopération PCAOB / H3C

**Accord sur le transfert de certaines données personnelles entre  
le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes en France et  
le Public Company Accounting Oversight Board aux Etats-Unis**

#### I- DÉFINITIONS

1. Aux fins du présent accord :

(a) « **Données personnelles** » désigne toute information se rapportant à une personne physique identifiée ou identifiable (« personne concernée »), directement ou indirectement, en particulier par référence à un numéro d'identification ou à un ou plusieurs facteurs spécifiques à son physique, sa physiologie, son mental, son identité économique, culturelle ou sociale ;

(b) « **Traitement des données personnelles** » (« traitement ») désigne toute opération ou série d'opérations concernant des données personnelles, et accomplie par des moyens automatiques ou non, tels que la collecte, l'enregistrement, l'organisation, le stockage, l'adaptation ou la modification, le retrait, la consultation, l'usage, la divulgation par transmission, diffusion ou autre mise à disposition, l'uniformisation ou la combinaison, le blocage, l'effacement ou la destruction ;

(c) « **Responsable du traitement** » désigne, dans le cas des données personnelles traitées en France et transférées vers le PCAOB, le H3C ou le PCAOB en charge seul ou conjointement, de la détermination de l'objectif et des moyens du traitement des données personnelles ;

(d) « **Exécutant** » désigne toute personne physique ou morale, pouvoir public, agence ou tout autre organe en charge du traitement des données personnelles pour le compte du contrôleur ;

(e) « **CNIL** » désigne la Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés (CNIL) ;

(f) « **Tiers** » désigne toute personne physique ou morale, pouvoir public, agence ou tout autre organe à l'exclusion de la personne concernée, du contrôleur, de l'exécutant et des personnes soumises à l'autorité directe du contrôleur ou de l'exécutant, qui sont autorisées à traiter les données ;

(g) « **Destinataire** » désigne toute personne physique ou morale, pouvoir public, agence ou tout autre organe auxquels les données personnelles sont divulguées, qu'il s'agisse d'un tiers ou non; Toutefois, les autorités susceptibles de recevoir des données personnelles dans le cadre d'une demande particulière ne seront pas considérées comme destinataires ;

(h) « **Catégories spéciales de données personnelles/données sensibles** » désigne les données révélant l'origine raciale ou ethnique, les opinions politiques, croyances religieuses ou philosophiques, l'appartenance à des syndicats, les données sur la santé ou la vie sexuelle et les données se rapportant aux infractions, condamnations pénales ou mesures de sûreté se rapportant aux individus ;

(i) « **Partie** » ou « **Parties** » désigne le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) aux Etats-Unis et/ou le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) en France ;

## ANNEXE 5

### Accord de coopération PCAOB / H3C

(j) « **Directive sur la Protection des Données** » désigne la Directive 95/46/CE du Parlement Européen et du Conseil en date du 24 octobre 1995 relative la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données. La « **Loi française sur la protection des données** » désigne la Loi n°78-17 du 06 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés.

(g) « **Protocole** » désigne le Protocole en date du [\*] convenu par les Parties afin de faciliter la coopération et l'échange des informations.

#### II- PRINCIPES DE TRAITEMENT DES DONNÉES

Les Parties conviennent que la transmission des données personnelles par le H3C au PCAOB est régie par les principes suivants :

**1. Limitation de l'objet :** Les données personnelles transmises par le H3C au PCAOB ne peuvent être traitées directement par le PCAOB que pour les besoins de ses fonctions de régulateur de l'audit, conformément à la Loi Sarbanes-Oxley de 2002, modifiée (la « Loi Sarbanes-Oxley »), à savoir la surveillance des auditeurs, la mise en œuvre des contrôles et des mesures d'investigation relatives aux auditeurs inscrits et aux personnes qui leurs sont liées soumis à la compétence du PCAOB et du H3C, tel qu'exposé dans le Protocole, ainsi que pour satisfaire aux demandes d'information stipulées ci-dessous. Le transfert ultérieur de ces données à d'autres fins est régi par le paragraphe 7 ci-après.

Le H3C appliquera les principes d'anonymisation et de minimisation, ce qui signifie que les transferts de données personnelles seront effectués exclusivement au cas par cas, lorsqu'ils sont strictement nécessaires à l'exécution de l'objectif poursuivi par le Protocole.

**2. Qualité des données et proportionnalité :** Les données personnelles transférées par le H3C doivent être précises, pertinentes et appropriées aux fins pour lesquelles elles sont transférées et utilisées. Le H3C informera le PCAOB de l'inexactitude des informations transmises précédemment et/ou de la nécessité de les mettre à jour. Dans ce cas, le PCAOB devra apporter toutes les corrections appropriées à ses fichiers.

Les données personnelles doivent être conservées dans un format permettant l'identification des personnes concernées pendant une période qui ne peut excéder d'une part, le temps nécessaire aux fins pour lesquelles ces données ont été collectées et pour lesquelles elles font l'objet d'un traitement complémentaire, et d'autre part, la durée requise par les législations, règlements et dispositions légales applicables. Les Parties devront mettre en place des procédures appropriées d'enregistrement, de conservation et de suppression pour toutes les informations reçues dans le cadre du présent accord.

Les parties reconnaissent que les informations sont susceptibles d'être utilisées par le PCAOB afin d'évaluer le respect par les auditeurs inscrits et les personnes qui leur sont associées, de la Loi Sarbanes-Oxley, des législations relatives à la préparation et à la publication des rapports d'audit, des règlements du PCAOB, et de la SEC, des normes d'exercice professionnel relatives à l'exécution de la mission d'audit, à l'émission des rapports et aux questions s'y rapportant et concernant les émetteurs (telles que définies par la Loi Sarbanes-Oxley).

**3. Transparence :** Le H3C communiquera aux personnes concernées par le traitement, conformément à la Directive sur la Protection des Données et à la Loi informatique et libertés, des informations relatives : aux responsables du traitement, à l'objet du traitement, aux destinataires des données, que la réponse aux questions soit impérative ou facultative, aux conséquences possibles du défaut de réponse ainsi qu'au

## ANNEXE 5

### Accord de coopération PCAOB / H3C

transfert prévu et au traitement complémentaire des données personnelles. Les Parties reconnaissent que l'objet de la collecte et de l'utilisation des données personnelles par le PCAOB figurent dans la Loi Sarbanes-Oxley, tel que décrit en Annexe I.

**4. Sécurité et confidentialité :** Les Parties reconnaissent qu'en Annexe II, le PCAOB et le H3C ont communiqué des informations décrivant les mesures techniques et organisationnelles de sécurité réputées adéquates par les Parties. Ces mesures ont pour objectif de protéger les données contre tout accès, destruction, perte, altération et divulgation accidentels ou illégaux. Le PCAOB et le H3C conviennent de mettre à jour les informations exposées en Annexe II si des modifications sont apportées à leurs mesures techniques et organisationnelles de sécurité, susceptibles d'affaiblir les protections assurées aux données personnelles. Toute personne agissant sous l'autorité du responsable de traitement de données, y compris un exécutant, n'est pas autorisée à traiter les données en dehors des instructions données par le responsable de traitement.

Les Parties reconnaissent que le PCAOB et le H3C ont communiqué les informations exposées en Annexe III, décrivant les législations et/ou règlements applicables relatifs à la confidentialité et aux conséquences de toute divulgation illégale d'informations confidentielles ou privées ou de tout soupçon d'une violation de ces lois et/ou règlements.

**5. Droit d'accès, de rectification, de suppression et droit d'opposition :** Les Parties reconnaissent que les personnes dont les données personnelles ont été transférées au PCAOB peuvent demander au H3C d'identifier toute donnée personnelle ainsi transférée et demander que le H3C confirme avec le PCAOB que les données sont complètes, exactes et, le cas échéant, à jour et que le traitement est conforme aux principes de traitement des données exposés au présent accord. Si les données s'avéraient incomplètes, inexactes ou obsolètes, ou si le traitement n'était pas conforme aux principes de traitement des données stipulés par le présent accord, la personne concernée devra transmettre sa demande de rectification, de suppression ou de blocage des données directement auprès du H3C.

**6. Données sensibles :** Les catégories spéciales de données personnelles, telles que définies à l'article I(h), ne seront pas transférées par le H3C au PCAOB, sauf avec le consentement de la personne concernée lorsque la loi française l'autorise.

**7. Transfert ultérieur :** Si le PCAOB a l'intention de divulguer à un tiers une quelconque information reçue dans le cadre de la coopération en application du Protocole, cette communication devra respecter l'objectif et le traitement exposés aux Articles IV.6 et IV.8 du Protocole.

**8. Réparation :** Les Parties reconnaissent que la personne concernée peut engager une procédure devant la CNIL si son droit à la vie privée a été atteint ou si les principes de protection des données personnelles ont été enfreints à son égard.

### III- RÉSILIATION

Le présent accord entrera en vigueur à la date de signature du Protocole. Il se terminera le 31 juillet 2013. Les Parties peuvent se consulter et réviser les termes de l'accord dans l'éventualité d'une modification substantielle des législations, règlements ou de la pratique affectant l'exécution du présent accord.

## ANNEXE 5

### Accord de coopération PCAOB / H3C

Le présent accord peut être résilié par chaque Partie à tout moment. Suite à la résiliation du présent accord, les Parties conserveront, à titre confidentiel et conformément à l'Article IV du Protocole, toutes les informations communiquées en vertu de ce Protocole.

#### IV- AUTRE

Le présent accord est établi en langues anglaise et française, les deux textes faisant foi de manière égale

  
\_\_\_\_\_  
James R. Doty  
Président  
Public Company Accounting Oversight Board

  
\_\_\_\_\_  
Christine Thin  
Présidente  
Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Date : 31.1.13

Date : 31/01/2013



## ANNEXE 5

### Accord de coopération PCAOB / H3C

#### Avenant au protocole d'accord de coopération entre le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes en France et le Public Company Accounting Oversight Board aux Etats-Unis d'Amérique

Le Public Company Accounting Oversight Board aux Etats-Unis d'Amérique (« PCAOB »), en application des obligations et pouvoirs prévus par la Loi Sarbanes-Oxley, telle qu'amendée (la « Loi Sarbanes-Oxley ») ;

et

Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (« H3C ») en France, en application des obligations et pouvoirs prévus par le code de commerce (sur le fondement de l'Article 47 de la Directive 2006/43/CE) et la décision de la Commission en date du 11 juin 2013 visée à l'Article 47, paragraphe 1(c) de la Directive 2006/43/CE relative à l'adéquation des autorités compétentes des Etats-Unis d'Amérique, conformément à la Directive 2006/43/CE du Parlement Européen et du Conseil, (Décision n° 2013/280/UE).

Convient de ce qui suit :

#### Article 1<sup>er</sup> :

A l'article VI du protocole d'accord, la date du 31 juillet 2013 est remplacée par celle du 31 juillet 2016.

#### Article 2 :

Dans le visa et à l'article III- C.1 du protocole d'accord, la référence à la décision d'adéquation de la Commission n°2010/485/CE du 1<sup>er</sup> septembre 2010 est remplacée par : « la décision de la Commission en date du 11 juin 2013 relative à l'adéquation des autorités compétentes des Etats-Unis d'Amérique, prise en application de la Directive 2006/43/CE du Parlement Européen et du Conseil, (Décision No. 2013/280/UE). »

Les autres dispositions du protocole d'accord demeurent inchangées.

James R. Doty  
Président  
Public Company Accounting Oversight Board

Date :



14.08.13



Christine Thin  
Présidente  
Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Date :

13/08/2013

## ANNEXE 5

### Accord de coopération PCAOB / H3C

**Protocole d'accord entre le  
Haut Conseil du Commissariat aux Comptes en France et le  
Public Company Accounting Oversight Board aux Etats-Unis**

Le Public Company Accounting Oversight Board aux Etats-Unis (« PCAOB »), en application des obligations et pouvoirs prévus par la Loi Sarbanes-Oxley, telle qu'amendée (la « Loi Sarbanes-Oxley ») ;

et

le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (« H3C »), en application des obligations et pouvoirs prévus par le code de commerce (au fondement de l'Article 47 de la Directive 2006/43/CE) et la décision de la Commission en date du 1<sup>er</sup> septembre 2010 visée à l'Article 47, paragraphe 1(c) de la Directive 2006/43/CE relative à l'adéquation des autorités compétentes de l'Australie et des Etats-Unis, conformément à la Directive 2006/43/CE du Parlement Européen et du Conseil (Décision No. 2010/485/CE)

conviennent de ce qui suit :

#### **Article I. OBJET**

1. Le PCAOB aux Etats-Unis et le H3C en France ont pour objectif chacun de renforcer l'exactitude et la fiabilité des rapports d'audit en vue de protéger les investisseurs et de promouvoir la confiance du public dans le processus d'audit et la confiance des investisseurs dans leurs marchés financiers respectifs. Compte tenu de la mondialisation des marchés financiers, le PCAOB et le H3C reconnaissent la nécessité de coopérer dans le domaine de la supervision des auditeurs soumis à la régulation du PCAOB et du H3C.

2. L'objet du présent Protocole est de faciliter la coopération des Parties, dans le respect de leurs législations respectives, dans les domaines relatifs à la supervision, aux contrôles et aux investigations des auditeurs soumis à leur régulation. Le PCAOB et le H3C estiment qu'ils ont un intérêt commun à coopérer dans le domaine de la supervision des auditeurs, laquelle inclut les contrôles et les investigations qui relèvent de leur compétence, dans le respect de leurs législations et/ou réglementations respectives et compte tenu de leurs intérêts principaux et des ressources dont ils disposent raisonnablement. La coopération, qui inclut les contrôles conjoints afin de permettre aux parties d'exercer leur fonction de surveillance, est aussi destinée à les aider à déterminer le degré de confiance qu'une Partie peut accorder à l'autre Partie en ce qui concerne la supervision des auditeurs qui relèvent de leur compétence respective.

3. Ce protocole ne crée aucune obligation juridique contraignante et ne se substitue pas aux législations nationales, telles que – dans le cas de la France – la Loi n° 78-17 du 06 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés (transposant la Directive 95/46/CE du Parlement Européen et du Conseil en date du 24 octobre 1995) et, dans le cas des Etats-Unis, la Loi Sarbanes-Oxley. Ce protocole ne donne naissance à aucun droit, au profit du PCAOB, du H3C ou de tout autre organisme gouvernemental ou non gouvernemental ou de toute autre personne privée, de s'opposer, directement ou indirectement, au degré ou au mode de coopération établi entre le PCAOB et le H3C.





## ANNEXE 5

### Accord de coopération PCAOB / H3C

4. Le présent protocole n'interdit pas au PCAOB ou au H3C de prendre des mesures relatives à la supervision des auditeurs qui soient différentes ou qui viennent compléter les mesures exposées au présent protocole.

#### Article II. DÉFINITIONS

Dans le corps du présent accord :

« **Partie** » ou « **Parties** » désigne le PCAOB et/ou le H3C.

« **Auditeur** » désigne (a) une structure d'exercice professionnel d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes ou une personne associée à une structure d'exercice professionnel d'expertise-comptable ou de commissariat aux comptes ou (b) un commissaire aux comptes relevant de la compétence des deux parties.

« **Informations** » désigne les informations à caractère public et les informations confidentielles qui incluent notamment :

(1) les rapports sur les résultats des contrôles, incluant les informations sur les procédures de contrôle de l'auditeur et la revue des mandats sous réserve que les rapports concernent les auditeurs soumis à la compétence des deux Parties ; et

(2) les documents de travail ayant servi à la préparation de l'audit ou les autres documents détenus par les auditeurs, étant précisé que ces documents se rapportent aux matières soumises à la réglementation relevant de la coopération des deux Parties.

« **Contrôles** » désigne un contrôle de conformité des missions de chaque auditeur aux législations, règlements, et normes professionnelles applicables dans le cadre de la réalisation des audits, ainsi que le contrôle des rapports d'audit et des matières s'y rapportant, conformément au code de commerce français et à la Loi Sarbanes-Oxley aux Etats-Unis.

« **Investigations** » désigne les inspections ou enquêtes portant sur tout acte ou pratique, ou omission d'agir d'un auditeur susceptible d'être en infraction avec les législations, règlements ou normes professionnelles applicables.

#### Article III. COOPÉRATION ET ÉCHANGE D'INFORMATIONS

##### A. Portée de la coopération

1. La coopération peut comprendre l'échange d'informations relatives aux auditeurs qui relèvent de la compétence du PCAOB et du H3C. Toute information communiquée sera utilisée par la Partie demanderesse conformément aux dispositions légales et réglementaires régissant cette communication – qui incluent la Loi Sarbanes-Oxley aux Etats-Unis et le code de commerce en France – et toute réglementation promulguée en vertu de ces dispositions.

2. La coopération peut comprendre l'assistance d'une Partie à l'autre Partie dans le cadre de contrôles ou d'investigations, dans la mesure permise par les législations nationales respectives des Parties, en accomplissant des actes tels que :

(i) le fait de faciliter l'accès aux informations, le cas échéant sur demande,

## ANNEXE 5

### Accord de coopération PCAOB / H3C

(ii) la revue des documents de travail et d'autres documents, la conduite d'entretiens avec le personnel du cabinet, la revue du système de contrôle qualité du cabinet et/ou la réalisation d'autres tests de travaux d'audit, la revue des procédures de supervision et de contrôle qualité d'un auditeur pour le compte de l'autre Partie.

3. La coopération dans le contexte d'un contrôle (conjoint) ou d'une investigation n'inclut pas la possibilité pour une partie d'obtenir, au moyen d'une demande d'information ou d'assistance, des informations qu'elle-même ne serait pas en droit d'obtenir en vertu de ses propres lois ou règlements.

4. La coopération peut inclure la communication des résultats des investigations dans la mesure autorisée par les législations nationales respectives des Parties.

5. Le champ d'application de la coopération peut varier au fil du temps et avec chaque contrôle ou investigation.

6. La coopération dans le contexte d'un contrôle (conjoint) peut également inclure l'échange des guides de contrôle respectifs de chaque Partie.

7. Les Parties peuvent, à la demande de l'une ou de l'autre, se concerter sur les questions afférentes aux matières abordées par le présent protocole, échanger des points de vue et partager des expériences et des connaissances acquises dans le cadre de la réalisation de leurs obligations respectives dans la mesure compatible avec leurs législations et réglementations respectives.

#### B. Demandes d'informations

1. Chaque Partie peut communiquer à l'autre Partie des informations que cette dernière demande.

2. Les demandes doivent être adressées par écrit (y compris les courriers électroniques) à la personne compétente de la Partie qui reçoit la demande.

3. La Partie demanderesse devra préciser ce qui suit, selon des modalités appropriées :

(a) Les informations demandées ;

(b) Les fins auxquelles les informations seront utilisées ;

(c) Les raisons pour lesquelles les informations sont sollicitées et, le cas échéant, les dispositions susceptibles d'avoir été violées ;

(d) Une indication de la date pour laquelle les informations sont demandées ; et

(e) Au mieux des connaissances de la Partie demanderesse, une indication quant au fait de savoir si les informations demandées pourraient faire l'objet d'une utilisation ou d'un transfert complémentaire en vertu des paragraphes 6, 7 et 8 de l'Article IV.

4. Dans les cas où les informations demandées seraient à la disposition d'une autre instance dans le pays de la Partie requise, cette dernière devra envisager si elle peut obtenir et communiquer à l'autre Partie les informations demandées, et ce dans la mesure du possible, compte tenu des ressources disponibles et du respect des lois et réglementations respectives.

5. Bien que les Parties puissent transférer des informations reçues dans le cadre de la coopération à d'autres entités, conformément aux paragraphes 6, 7 et 8 de l'Article IV, elles ne peuvent elles-mêmes utiliser les informations reçues dans le cadre de la coopération, y compris celles qu'elles n'ont pas été

05

3

*[Signature]*

## ANNEXE 5

### Accord de coopération PCAOB / H3C

demandées, qu'en application des lois les y autorisant. Cette disposition s'applique également aux informations obtenues en vertu du présent protocole et insérées dans des documents créés par chaque Partie. Si une Partie décide d'utiliser les informations reçues dans le cadre de la coopération à des fins autres que celles exposées dans la demande initiale en vertu du paragraphe 3 (b) de l'Article III, Section B, elle doit obtenir, au cas par cas, le consentement préalable écrit de la Partie requise. La Partie requise peut assortir son consentement de conditions.

6. Sous réserve du paragraphe B.7 de l'Article ci-après, la Partie requise peut refuser de donner suite à la demande lorsque, par exemple :

- (a) Elle en conclut que la demande n'est pas conforme au présent protocole ;
- (b) Accéder à la demande serait contraire aux lois, règlements ou législations du pays de la Partie requise, comme, par exemple, les lois en matière de secret des affaires ;
- (c) Elle en conclut qu'il serait contraire à l'intérêt public du pays de la Partie requise d'offrir l'assistance demandée ;
- (d) La communication des informations risque de porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité ou à l'ordre public du pays de la Partie requise ;
- (e) Des procédures judiciaires ont déjà été engagées pour les mêmes motifs et à l'encontre des mêmes personnes devant les autorités du pays de la Partie requise ; ou
- (f) Accéder à la demande imposerait une charge disproportionnée à la Partie requise, par exemple en termes de coûts et de ressources humaines.

7. Chaque demande d'informations doit être évaluée au cas par cas par la Partie requise, afin de déterminer si les informations peuvent être communiquées conformément au présent protocole et au droit applicable. Si une Partie rejette en tout ou partie une demande ou retient des informations demandées (qu'elle agisse de sa propre initiative ou à la demande d'un auditeur), la Partie requise devra informer la Partie demanderesse de la nature des informations retenues et des raisons de son refus. Dans l'éventualité où une Partie ou un auditeur soumis à un contrôle ou à des investigations refuserait de communiquer les informations demandées, les Parties se concerteraient dans le but de déterminer s'il existe des moyens alternatifs de satisfaire aux exigences de la Partie demanderesse. Si une Partie ou un auditeur refuse de communiquer les informations demandées, la Partie demanderesse peut prendre des mesures, conformément à ses lois ou réglementations nationales, qui tiennent compte de la nature des informations retenues et des raisons du refus.

8. Tout document ou tout autre élément communiqué en réponse à une demande en vertu du présent protocole et ainsi que toute copie seront retournés, sur demande, dans la mesure autorisée par les lois et réglementations applicables.

#### C. Contrôles Conjoints

1. Afin d'aider les Parties à déterminer le degré de confiance que l'une d'elles peut accorder à l'avenir aux contrôles des auditeurs réalisés par l'autre Partie, les Parties peuvent mener des contrôles conjoints, conformément aux dispositions prévues par la Décision de la Commission en date du 1<sup>er</sup> septembre 2010 relative à l'adéquation des autorités compétentes des Etats-Unis, prise en application de la Directive 2006/43/CE du Parlement Européen et du Conseil, (Décision No. 2010/485/CE). Dans ce contexte, les dispositions des articles III (B) (4) à (8) et IV relatives aux informations obtenues ou





## ANNEXE 5

### Accord de coopération PCAOB / H3C

apparues lors de la réalisation des contrôles conjoints, sont applicables. Chaque Partie peut refuser d'accomplir des contrôles conjoints et résilier le présent protocole à tout moment.

2. Pour chaque contrôle conjoint mis en œuvre, la Partie dans la juridiction de laquelle le contrôle est conduit peut choisir de diriger les aspects administratifs et organisationnels du contrôle, ce qui signifie qu'elle gèrera les communications avec le cabinet, organisera la logistique des opérations de contrôle et recevra tous les documents de travail et autres documents de l'auditeur avant de les transférer à l'autre Partie. Avant de débiter les contrôles conjoints annuels, les Parties conviennent d'une approche spécifique de travail à mettre en œuvre au cours de ces contrôles.

3. Avant de réaliser un contrôle conjoint les Parties collaborent à un plan de travail qui inclut en général les étapes et procédures à suivre, ainsi que, les mandats à revoir, le nombre de contrôleurs impliqués et la répartition des tâches entre le personnel de chaque Partie. Bien que chaque Partie soit responsable de ses propres constatations et conclusions à la suite du contrôle, les Parties se concerteront sur leurs constats et conclusions provenant des contrôles. Les Parties s'informeront mutuellement des autres constatations éventuelles qu'elles auront communiquées à l'auditeur soumis au contrôle.

4. La Partie demanderesse peut obtenir des copies des documents de travail et d'autres documents détenus par un auditeur qui relève de la compétence de l'autre Partie afin d'une part, de répondre à ses obligations en matière de documentation de contrôle et d'autre part de justifier les constatations issues de son contrôle ou d'une investigation. La Partie demanderesse identifiera pour l'autre Partie les documents de travail ou autres documents dont elle demande copie avant leur transfert via l'autre Partie. Les dispositions prévues pour le transfert des données personnelles conformément à l'Article V doivent être respectées.

#### Article IV. CONFIDENTIALITÉ

En ce qui concerne les informations non publiques et communiquées à l'autre Partie, les Parties conviennent que :

1. La Partie demanderesse a mis en œuvre et continuera à maintenir les mesures de sécurité estimées nécessaires et appropriées à la protection de la confidentialité des informations, dont des mesures relatives au stockage des informations non utilisées dans un lieu sécurisé.

2. La Partie demanderesse a communiqué à l'autre Partie une description de ses systèmes d'informations et de contrôles applicables ainsi qu'une description des lois et règlements du gouvernement de la Partie demanderesse relatifs à l'accès aux informations.

3. La Partie demanderesse informera l'autre Partie lorsque les mesures de sécurité, les systèmes d'information et de contrôle, les lois ou règlements visés aux paragraphes 1 et 2 ci-dessus seront modifiés d'une manière susceptible d'affaiblir la protection attachée aux informations communiquées par l'autre Partie.

4. Sauf stipulation contraire ci-après, chaque Partie devra conserver confidentielles, toutes les informations non destinées au public reçues dans le cadre de la coopération. L'obligation de confidentialité est applicable, à toutes les personnes qui sont ou ont été employées par les Parties, à celles impliquées dans la gouvernance des Parties ou de toute autre façon associées aux Parties. En outre, seuls les individus et entités indépendantes de la profession d'auditeur auront accès aux informations non publiques et communiquées ; la notion d'indépendance signifie que la personne



## ANNEXE 5

### Accord de coopération PCAOB / H3C

physique ou morale n'est pas un auditeur praticien affilié à un cabinet d'audit ni un membre des organes de direction ou du personnel d'une organisation professionnelle.

5. Une Partie peut diffuser dans le public des rapports de contrôle, conformément à ce qui est autorisé par les lois qui lui sont applicables, lesquels comprennent l'identification de l'auditeur contrôlé et les résultats du contrôle mais pas le nom des clients audités. Une Partie peut aussi, en application de la loi dont elle relève, annoncer publiquement les sanctions prononcées à l'encontre des auditeurs. Avant de diffuser les rapports de contrôles ou d'annoncer publiquement les sanctions imposées à l'auditeur relevant de la juridiction de l'autre Partie et soumis à son autorité, la Partie devra notifier cet acte préalablement à l'autre Partie dans des délais raisonnables.

6. Le PCAOB peut partager avec la Securities and Exchange Commission (« SEC ») des informations non destinées au public que le PCAOB a obtenues auprès du H3C dans le cadre de la coopération en vertu du présent protocole et de la manière décrite ci-après :

(a) à l'initiative du PCAOB, toute information obtenue dans le cadre de ses fonctions, à savoir la supervision des auditeurs, l'assurance qualité (dont les contrôles) et les investigations et sanctions des auditeurs considérées comme utiles à :

(i) la supervision des auditeurs par la SEC, ou

(ii) la supervision du PCAOB par la SEC

(b) Sur demande de la SEC, les informations seront partagées dans le cadre de :

(i) la supervision des auditeurs par la SEC, ou

(ii) la supervision du PCAOB par la SEC ; et

(c) En dehors des informations visées au (a) ou (b) ci-dessus, le PCAOB suivra les procédures exposées au paragraphe 8 de l'Article IV ci-dessous.

7. Soit sur l'initiative du H3C, soit à la demande de l'Autorité des Marchés Financiers française (« AMF »), le H3C peut partager avec l'AMF des informations non destinées au public que le H3C a obtenues auprès du PCAOB dans le cadre de la coopération en vertu du présent protocole et ce concernant les contrôles effectués par le H3C auxquels l'AMF est habilitée à participer en vertu du code de commerce. Concernant les autres informations non destinées au public transmises par le PCAOB au H3C en vertu du présent protocole, que le H3C aurait l'intention de partager avec l'AMF, le H3C suivra les procédures exposées au paragraphe 8 de l'Article IV ci-dessous.

8. Sauf stipulation contraire des paragraphes 6 (a) et (b) et 7 de l'Article IV ci-dessus, une Partie ayant l'intention de transférer toute information non destinée au public reçue dans le cadre de la coopération, devra demander le consentement préalable écrit de la Partie ayant communiqué l'information, de la manière suivante :

(a) La Partie qui a l'intention de transférer cette information doit indiquer les raisons et les fins pour lesquelles les informations doivent être transférées.

(b) Le PCAOB peut partager ces informations exclusivement avec les entités identifiées en section 105(b)(5)(B) de la Loi Sarbanes-Oxley, laquelle déclare que ces entités devront garder ces informations confidentielles et privilégiées. [Cf. Annexe 1]

CS



## ANNEXE 5

### Accord de coopération PCAOB / H3C

(c) Le H3C peut partager ces informations exclusivement avec les autorités françaises en charge de l'application des lois et les autorités réglementaires exposées en Annexe 2, tel que prévu par son droit national, et ce pendant toute la durée au cours de laquelle le destinataire concerné est légalement tenu de maintenir ces informations confidentielles.

(d) Si la Partie requise ne donne pas son consentement dans un délai raisonnable, qui ne doit pas dépasser dix jours, la Partie ayant l'intention de partager ces informations se concertera avec la Partie requise et prendra dûment en compte les objections de cette Partie avant de partager lesdites informations.

#### Article V. LE TRANSFERT DE DONNÉES PERSONNELLES

Le transfert de données personnelles conformément au présent protocole est soumis à l'établissement d'un accord approprié sur le transfert de données personnelles.

#### Article VI. ENTRÉE EN VIGUEUR, ARRIVÉE À TERME ET RÉSILIATION

1. Le présent protocole entrera en vigueur à la date de signature de l'Accord se rapportant à la protection des données personnelles. Il se terminera le 31 juillet 2013.
2. Les Parties peuvent se concerter et réviser les termes du présent protocole dans l'éventualité d'un changement substantiel
3. Le présent protocole peut être résilié par chaque Partie à tout moment. Suite à la résiliation du présent protocole, les Parties continueront à préserver la confidentialité des informations communiquées en vertu de ce protocole, conformément à l'Article IV.
4. Le présent protocole est établi en langues anglaise et française, les deux textes faisant foi de manière égale.

  
James R. Doty  
Président  
Public Company Accounting Oversight Board

  
Christine Thin  
Présidente  
Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Date : 31.1.12

Date : 31/01/2013



## ANNEXE 6

### Lettre commune du 23 janvier 2013 « Responding to a suspected illegal act »

23 January 2013

To:

Mr. Holmquist  
Chair of the International Ethics Standards Board for Accountants

**Re.: Comment letter from European Audit Regulators relating to IESBA's Exposure Draft, *Responding to a Suspected Illegal Act***

Dear Mr. Holmquist,

A number of independent European audit regulators and/or oversight bodies ("audit regulators") appreciates the opportunity to comment on the IESBA's ("Board") Exposure Draft, *Responding to a Suspected Illegal Act* ("ED"). The content of this letter has been discussed and agreed between audit regulators, representing the following countries:

- Czech Republic – Audit Public Oversight Council
- France – Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
- Greece – Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board
- Lithuania – Authority of Audit and Accounting
- the Netherlands – Netherlands Authority for the Financial Markets
- Portugal – Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
- Spain – Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas

As European audit regulators we consider it important to pursue continuing improvement of standard setting for the audit profession. Our comments in this letter reflect those matters on which we have achieved a consensus amongst the above mentioned audit regulators; however, they are not intended to include all comments that might be provided by individual regulators and their respective jurisdictions.

We support the Board in their efforts to address the issue of the response of the auditor to a suspected illegal act, with a view of promoting international convergence in audit practices. Our comments refer to the parts of the Exposure Draft that deal with the role of the independent auditor.

As audit regulators we welcome the position that the Board has taken that it is in the public interest that suspected illegal acts are appropriately responded to by the auditor, which may include reporting of such acts. Therefore it should be clear that the provisions on confidentiality applicable to auditors are not intended to prevent auditors from reporting adequately on suspected illegal acts.

We are of the opinion that the proposed provisions on the process before coming to the determination to report need more specificity and clarity. We feel the Board should improve these provisions as to clarify the process, the expectations and the responsibilities in order to ensure these provisions are enforceable.

Further, we think it is important to highlight within the Code that the auditor is expected to obey to any national law and regulations on dealing with suspected illegal acts, and that the provisions in the Code are not intended to force the auditor in breaking the law. On the other hand the Code could specify more in detail the steps to be taken by the auditor in order to fulfill his legal duties.

## ANNEXE 6

### Lettre commune du 23 janvier 2013 « Responding to a suspected illegal act »

From our perspective, it should be further clarified how the provisions in the proposed new sections of the Code would fit together with other provisions currently in the Code, for instance those on the potential effects of being associated with clients that act unethically (Ref. section 150 of the Code). Similarly, the relation of the proposed new sections in the Code with the auditing standards from the IAASB, such as ISA 240, 250, 580 and 700 could be explained. In this context it would for instance be relevant to clarify whether and how Suspected Illegal Acts also cover instances of Fraud as defined in ISA 240.

We agree with the Board's notion that, depending on the severity of the suspected illegal act, it may be inappropriate for the Auditor to continue the engagement. Terminating the professional relationship should not be imposed for jurisdictions where auditors are not allowed to do so. We think that the Code should acknowledge that withdrawal is not an option in some jurisdictions, in which the auditor should be required to consider the impact of the Suspected Illegal Acts on his opinion.

Thank you for the opportunity to comment on the ED. If you have any questions or would like to further discuss the matters noted in this letter, please contact Janine van Diggelen, head of the audit oversight division of the AFM in the Netherlands, at +31 20 797 2833.

Sincerely,

Audit regulator of:

Czech Republic  
France  
Greece  
Lithuania  
the Netherlands  
Portugal  
Spain

## ANNEXE 7

### Lettre commune du 14 mars 2013 « ISA720 »

14 March 2013

To:

Mr. Schilder  
Chair of the International Auditing and Assurance Standards Board

**Re.: Comment letter from European audit regulators relating to IAASB's exposure draft "The auditor's responsibilities relating to other information in documents containing or accompanying audit financial statements and the auditor's report thereon"**

Dear Mr. Schilder,

1. A number of independent European audit regulators and/or oversight bodies ("audit regulators") appreciates the opportunity to comment on the IAASB's ("Board") exposure draft on revised International Standard on Auditing (ISA) 720, *"The auditor's responsibilities relating to other information in documents containing or accompanying audit financial statements and the auditor's report thereon"*, issued in November 2012. The content of this letter has been discussed and agreed upon by the audit regulators of the following countries:
  - Austrian Auditors Supervisory Authority - Austria
  - Audit Public Oversight Council – Czech Republic
  - Auditors Activities Oversight Council - Estonia
  - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
  - Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority – Ireland
  - Authority of Audit and Accounting – Lithuania
  - Commission du Surveillance du Secteur Financier – Luxembourg
  - Netherlands Authority for the Financial Markets – The Netherlands
  - Finanstilsynet – Norway
  - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria – Portugal
  - Auditing Oversight Authority – Slovakia
  - Slovenian Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
  - Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Spain
  - Revisorsnämnden – Sweden
  - Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde – Switzerland
2. As European audit regulators we consider it important to pursue continuing improvement of standard setting for the audit profession. Our comments in this letter reflect those matters on which we have achieved a consensus amongst the above mentioned audit regulators. Nevertheless, they are not intended to include all comments that might be provided by these individual regulators and their respective jurisdictions.

#### Overall considerations

3. We support the Board's efforts towards enhancing and improving consistency in auditors' practices around the world regarding the verification of other information accompanying the audited financial statements.
4. We believe that the auditor is able to contribute to increasing the reliability of financial information, on the basis of which economic decisions could be taken, by virtue of the knowledge

## ANNEXE 7

### Lettre commune du 14 mars 2013 « ISA720 »

acquired during engagements, and by performing external verifications on documents accompanying audited financial statements. We also share the view that auditors should not be put in a position where they could be associated with potentially misleading information that they have not verified.

5. **We therefore consider it important to clearly define the objective, the scope and the required work expected from the auditor. These should be clearly reflected in the audit report, in order to avoid any increase in the "expectation gap" or any misunderstanding among financial statement users about the role of the auditor and the level of assurance provided. The enforceability of the provisions of the standards is also important for audit regulators.**
6. In this regard, we think that some of the proposals set out in the Exposure Draft (ED) are not fully satisfactory. Our main concerns are detailed below.

#### **Objective included in the proposal**

7. We consider that the general objective<sup>1</sup> does not clearly state the goal expected to be achieved by the auditor through the work performed on other information. We understand the fact that the auditor neither issues an audit opinion nor provides a review conclusion as defined by other ISAs. Nevertheless, the objective to "respond appropriately" remains unclear (see also our comments on the level of work effort required - §11).

#### **Scope of "other information"**

8. We support the Board's proposal to extend the scope of the former ISA720 to include other documents that do not "contain" the audited financial statements. However, the standard should define precisely which documents are included and excluded from the scope of the standard, and consequently, which documents the auditor is expected to verify along with the audited financial statements.
9. In this regard, we are concerned about a potential misunderstanding regarding what constitutes the "initial release"<sup>2</sup> of the financial statements and regarding the issuance of documents "in connection with" the initial release<sup>3</sup>, as this may give rise to differing results depending on the jurisdictions, and depending on the type of entities audited, especially for public sector entities. In addition, the assessment of the "primary purpose"<sup>4</sup> of the document to determine if a document is within the scope of the auditor's verification or not could raise some inconsistencies in the application of the standard. Users would certainly expect the auditors to have checked significant financial information in documents disclosed with the audited financial statements, even if this financial information is contained in a document whose primary purpose is not to comment on the audited financial statements. It would be helpful to use criteria giving less room for interpretation, in order to clarify the responsibilities of the auditor.
10. We concur with the Board's statement that securities offering documents, including prospectuses, are generally subject to specific requirements under national law or regulation. As these

---

<sup>1</sup> ED §8

<sup>2</sup> ED §9.b. A4, A6

<sup>3</sup> ED §9.c

<sup>4</sup> "...primary purpose of providing commentary to enhance the users' understanding of the audited financial statements or the financial reporting process..." § 9.c.ii.



## ANNEXE 7

### Lettre commune du 14 mars 2013 « ISA720 »

documents are dedicated to informing investors and market regulators, it would be appropriate to develop convergence at an international level on the auditor's involvement regarding those documents. Also, we would be in favour of a description of the minimum level of work required from the auditor on those documents. This minimum could be supplemented in jurisdictions where national regulations are more stringent. However we believe it would be preferable to address this subject in another specific standard, and to completely exclude securities offering documents from this ED ISA720, thus avoiding any confusion.

#### **Level of work effort required**

11. We are of the view that the proposed approach for determining the extent of work to be performed makes it very difficult to determine what is required from the auditor, and, as a consequence, it is difficult for the user to understand what work has been performed.
12. The requirement in the proposal to "read and consider"<sup>5</sup> the information contained in the documents that are in the scope of the ISA is unclear and could lead to a variety of applications. We would support precise requirements on the level of work expected, depending on the type of information contained in the documents.
13. We believe that some form of verification of the other information, such as checking or agreeing significant financial information to the audited financial statements<sup>6</sup>, should be required audit procedures rather than guidance. Indeed, the users of financial information would probably expect that an auditor has reconciled the significant financial information to the audited financial statements, in documents that are made available together.
14. In addition, we suggest mentioning that auditors, when examining the other information, should take into account their understanding of the entity and its environment<sup>7</sup>, which includes the outcomes of the audit. The auditor should also not disregard the information gathered or acquired outside the course of the audit.
15. Finally, we believe that the level of assurance (or of comfort provided by the auditor) that is associated with the detection of "material inconsistencies" as defined in this standard, could give rise to questions. Providing this definition of an "inconsistency"<sup>8</sup> could impair the already existing common understanding of this notion (especially when used outside its context in the audit report<sup>9</sup>). Explaining within the requirements section what the auditor is expected to identify<sup>10</sup> would be a preferred solution. The potential consequences of this definition on other standards using this terminology should be carefully assessed.

#### **Reporting on "other information"**

16. We support the Board's proposal<sup>11</sup> that requires the auditor to explicitly disclose in the audit report which documents have been taken into account, based on the common definition set in the standard, in order to inform the users and to minimize the expectation gap.

---

<sup>5</sup> ED § 11

<sup>6</sup> ED §A37 provides guidelines on what the work that **may** include, but no requirement.

<sup>7</sup> ED § 8.a, ED § 11

<sup>8</sup> ED § 9.a

<sup>9</sup> ED § 16.c

<sup>10</sup> ED § 12

<sup>11</sup> ED § 16.b



## ANNEXE 7

Lettre commune du 14 mars 2013 « ISA720 »

17. We consider that the timing of the issuance of the audit report should not result in the auditor omitting action or reporting with regard to other information. As a principle, the auditor should not issue the audit report until the other documents have been made available to the auditor, and unless laws and regulations impose otherwise. In addition, the arrangements to be made with management should allow the entity and the auditor to put in place an organisation whereby the documents are provided in a timely manner before the date of the auditor's report<sup>12</sup>. Further requirements or guidance would nevertheless be necessary in this standard, to indicate which "appropriate action"<sup>13</sup> the auditor should take when the other information is obtained late, while maintaining the connection with the auditors' procedures for dealing with subsequent event (ISA560).<sup>14</sup>
18. In connection with our comments above (see §8) on the need to define more precisely the work effort required, we would also support a more precise description of the work and procedures performed by the auditor in the audit report<sup>15</sup>, rather than a statement in the audit report about what the auditor did not perform<sup>16</sup>.
19. We also call the attention of the Board to the need for articulation between the standards dealing with the audit report (ISA700-705-706) and this proposed standard, in order to address, for instance, the placement of the reporting required by ED ISA720 within the ISA audit report.

We thank you for the opportunity to comment on the exposure draft. If you have any questions or would like to further discuss the matters noted in this letter, please contact Marjolein Doblado, technical director of the Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (+33 1 44 51 09 36).

Sincerely,

Audit regulator of:

Austria  
Czech Republic  
Estonia  
France  
Ireland  
Lithuania  
Luxembourg  
The Netherlands  
Norway  
Portugal  
Slovakia  
Slovenia  
Spain  
Sweden  
Switzerland

---

<sup>12</sup> ED § 10.b "if possible" should be deleted.

<sup>13</sup> ED § 14.b

<sup>14</sup> See also our comments §9.

<sup>15</sup> ED §16.c

<sup>16</sup> ED §16.d

## ANNEXE 8

Lettre commune du 11 juin 2013 « A framework for audit quality »

11 June 2013

To:

Mr. Schilder  
Chair of the International Auditing and Assurance Standards Board

**Re.: Comment letter from European audit regulators relating to IAASB's consultation  
"A framework for Audit Quality"**

Dear Mr. Schilder,

1. Seventeen independent European audit regulators and/or oversight bodies ("audit regulators") appreciate the opportunity to comment on the IAASB's ("Board") consultation paper *"A framework for audit quality"* issued in January 2013. The content of this letter has been discussed and agreed upon by the audit regulators of the following countries:
  - Austrian Auditors Supervisory Authority – Austria
  - Audit Public Oversight Council – Czech Republic
  - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
  - Abschlussprüferaufsichtskommission – Germany
  - Auditors' Public Oversight Committee – Hungary
  - Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority – Ireland
  - Authority of Audit and Accounting – Lithuania
  - Commission du Surveillance du Secteur Financier – Luxembourg
  - Netherlands Authority for the Financial Markets – The Netherlands
  - Finanstilsynet – Norway
  - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria – Portugal
  - Romanian Public Interest Oversight Body of Accounting Profession – Romania
  - Auditing Oversight Authority – Slovakia
  - Slovenian Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
  - Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Spain
  - Revisorsnämnden – Sweden
  - Financial Reporting Council – United Kingdom
2. Our comments in this letter reflect those matters on which we have achieved a consensus amongst the above mentioned audit regulators. Nevertheless, they are not intended to include all comments that might be provided by these individual regulators and their respective jurisdictions.

### **Overall considerations**

*Benefits of raising awareness and enhancing audit quality*

3. We are in general supportive of the Board's efforts towards enhancing and improving the quality and consistency of auditors' practices throughout the world.
4. We believe that the consultation paper *"A framework for audit quality"* will be useful in creating a dialogue around the notion of audit quality, which could encourage different stakeholders to find ways to assess and improve audit quality. Enhancing audit quality contributes to strengthening the public confidence in audits and in audited financial information.

## ANNEXE 8

### Lettre commune du 11 juin 2013 « A framework for audit quality »

5. We believe the paper can usefully raise awareness amongst the different stakeholders on audit quality attributes. Raising awareness is particularly useful for those stakeholders that are less knowledgeable regarding audit practices, as they are not involved in the audit work and have no direct access to it (such as, for instance, shareholders, investors, institutions in charge of policy making, media, society as a whole...).
6. We believe that the document could be improved by clarifying its status vis-à-vis the other IAASB publications, by emphasizing the key elements of audit quality and their impact on the role of the auditors in delivering audit quality and by leveraging the paper to assist stakeholders in monitoring audit quality. We have detailed our suggestions for improvements regarding each of these areas in our letter hereafter.

#### Comments and suggestions

##### *Status of the document and relationship with IAASB standards*

7. We believe a clarification of the ultimate purpose of the document would be helpful. It is clear that a number of audit quality attributes are being considered and presented with an educational purpose or with an aim to facilitate dialogue between stakeholders<sup>1</sup>. However, the manner in which the outcomes of such dialogue on the issues would be identified and further developed by the Board is not clear at this stage, especially in relation to how they might affect other IAASB pronouncements.
8. In this regard, it would be helpful to clarify the status of the document, in order to avoid any confusion amongst stakeholders about its non-authoritative status.
9. Thus, an additional explanation or mapping of the way in which the document relates to the standards would be useful as there are areas of overlap with the topics covered by the International Standard on Quality Assurance (ISQC1) and the International Standards on Auditing (ISAs).

##### *Emphasis on key elements of audit quality*

10. In our view, the paper should identify and highlight more clearly the key elements of audit quality. It covers a large number of items and explanations, amounting to 70 pages. We suggest that the variety of elements dealt with and the length of the document should not dilute the importance of key elements contributing to audit quality.
11. From our experiences of audit inspections and quality reviews, we consider that elements that should be highlighted as key include, for example:
  - the measures to ensure the independence of the auditors (including rotation, provision of non audit services...);
  - the audit firms' business models, and in particular the appropriateness of appraisal, incentive and remuneration regimes of auditors;
  - the consistency of execution of the audits within audit networks;

---

<sup>1</sup> Consultation paper - page 9

## ANNEXE 8

### Lettre commune du 11 juin 2013 « A framework for audit quality »

- the level of involvement of the auditors in identifying quality issues and addressing the underlying root causes;
  - professional skepticism (even if the lack of skepticism can have deeper underlying causes, like a lack of time and resources to perform an audit, over-familiarity, a lack of independence, lack of competence...).
12. We also believe that the content and clarity of auditing standards play an important role in defining the level of audit quality expected. Consistent application and enforceability of the standards are also important elements to highlight.
13. In the same vein, the level of ethical requirements to protect and ensure the auditor's independence and the way these requirements are enforced and understood also constitute an important factor in audit quality enhancement. The underlying issues in current discussions about possible legislative measures to strengthen the auditors' independence, taking place both on a global and on an European level by several policy makers, should also be reflected in the consultation paper (e.g. rotation of audit firms, prohibition of non-audit services...).
14. In addition, we believe that the involvement of the stakeholders in monitoring audit quality on a timely basis, and their ability to take appropriate consequential action in the case of any audit quality concern should also be highlighted as key elements driving audit quality, in order to encourage their appropriate involvement.
15. The Board could also consider exploring how the evaluation of audit quality can draw on lessons learnt from a range of audits rather than looking at individual audits as stand-alone events.

#### *Auditors' primary responsibility for audit quality*

16. Highlighting the key elements could also help to cover audit quality issues identified during audit inspections. A part of the consultation paper could be perceived as conveying the impression that the debate around audit quality is related to communication or perception problems, rather than to practical audit quality issues, often identified during inspections, that could have been addressed by the auditor.
17. We believe that auditors are on the front line with regards to the delivery and improvement of audit quality. The range of stakeholders contributing to audit quality mentioned in the paper should not obscure the fact that auditors and audit firms have the primary responsibility for improving audit quality. Contextual factors may contribute to facilitating the provision of a quality audit, but we believe that auditors should be able to provide a quality audit, taking into account adverse circumstances or contextual factors. Therefore, we suggest placing more focus on the role of the auditors in the audit quality delivered.

#### *Monitoring of audit quality*

18. We are aware of the fact that evaluating the quality of an audit is a difficult challenge for a range of stakeholders<sup>2</sup>. We nevertheless support the possibility of leveraging the framework to maximize its usefulness to specific groups for purposes of assessing audit quality. For instance, in some jurisdictions, audit committees or other stakeholders may be required, or may decide on a

---

<sup>2</sup> §5 and §22

## ANNEXE 8

### Lettre commune du 11 juin 2013 « A framework for audit quality »

voluntary basis, to perform effectiveness or quality reviews of audit engagements, or to take into account audit quality in tendering processes for the selection of auditors. They could find benefits in using a consistent basis for such a review, which could be based on the framework.

19. In this regard, we believe that defining observable and measurable criteria could be a further area to explore in the context of the project on audit quality, in order to enhance the potential practical output that could be expected from it.

We thank you for the opportunity to comment on the consultation paper. If you have any questions or would like to further discuss the matters noted in this letter, please contact Marjolein Doblado, technical director of the Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (+33 1 44 51 09 36).

Sincerely,

Audit regulator of:

- Austria
- Czech Republic
- France
- Germany
- Hungary
- Ireland
- Lithuania
- Luxembourg
- The Netherlands
- Norway
- Portugal
- Romania
- Slovakia
- Slovenia
- Spain
- Sweden
- United Kingdom



## ANNEXE 8

Lettre commune du 11 juin 2013 « A framework for audit quality »

### **Appendix: Comments on questions included in the consultation document**

*Question 1 – Does the Framework cover all of the areas of audit quality that you would expect? If not, what else should be included?*

Please refer more specifically to §10 to 15.

*Question 2 – Does the Framework reflect the appropriate balance in the responsibility for audit quality between the auditor (engagement team and firm), the entity (management and those charged with governance), and other stakeholders? If not, which areas of the Framework should be revised and how?*

Please refer more specifically to §16, 17.

*Question 3 – How do you intend to use the Framework? Are there changes that need to be made to the form or content of the Framework to maximize its value to you?*

Please refer more specifically to § 4, 5, 6, 7, 8, 9, 18.

*Question 4 – What are your views on the suggested Areas to Explore? Which, if any, should be given priority and by whom? Are there additional Areas to Explore?*

Please refer more specifically to § 15, 18, 19.

## ANNEXE 9

### Lettre commune du 20 novembre 2013 « Reporting on Audited Financial Statements »

20 November 2013

To:

Mr. Schilder  
Chair of the International Auditing and Assurance Standards Board

**Re.: Comment letter from European audit regulators relating to the IAASB's Exposure Draft suite "Reporting on Audited Financial Statements"**

Dear Mr. Schilder,

1. A number of independent European audit regulators and/or oversight bodies ("audit regulators") appreciate the opportunity to comment on the IAASB's ("Board") Exposure Draft "Reporting on Audited Financial Statements" issued in July 2013. The content of this letter has been discussed and agreed upon by the audit regulators of the following countries:
  - Austrian Auditors Supervisory Authority – Austria
  - Audit Public Oversight Council – Czech Republic
  - Danish Business Authority – Denmark
  - Auditors Activities Oversight Council – Estonia
  - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
  - Abschlussprüferaufsichtskommission – Germany
  - Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board – Greece
  - Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority – Ireland
  - Authority of Audit and Accounting – Lithuania
  - Commission du Surveillance du Secteur Financier – Luxembourg
  - Accountancy Board – Malta
  - Netherlands Authority for the Financial Markets – The Netherlands
  - Finanstilsynet – Norway
  - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria – Portugal
  - Romanian Public Interest Oversight Body of Accounting Profession – Romania
  - Auditing Oversight Authority – UDVA – Slovakia
  - Slovenian Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
  - Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Spain
  - Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde – Switzerland
  - Revisorsnämnden – Sweden
  - Financial Reporting Council – United Kingdom
2. Our comments in this letter reflect those matters on which we have achieved a consensus amongst the above-mentioned audit regulators. Nevertheless, they are not intended to include all comments that might be provided by these individual regulators and their respective jurisdictions.

#### **Introductory comments**

3. We support the direction taken by the IAASB with regards to the auditor's report in response to users' demands for the auditors to provide greater transparency about the audit of the financial statements.
4. From a regulator's perspective, it is important that auditing standards allow their users to understand them fully and comply effectively with them. Accordingly, clear principles which allow for consistency in their application and enforcement are a key issue for us.

## ANNEXE 9

### Lettre commune du 20 novembre 2013 « Reporting on Audited Financial Statements »

5. We have set out in the following paragraphs our detailed comments regarding the manner in which the principles are formulated in the proposed standards.

#### **Comments**

##### *Key Audit Matters*

6. We believe that the "Key Audit Matters" (KAM) section could be an appropriate means of informing the users of the financial statements about the audit. It also provides a positive incentive for management to enhance the quality of information disclosed.
7. We welcome the fact that the content of the additional paragraphs on KAM is based on the audit, and that it presents those matters of most importance to the audit of the financial statements, rather than on the content of the financial statements, which are the responsibility of management.
8. However, while we feel that there should be room for judgment from the auditor about what to include in KAM, it should also be made clear in the standards, by creating appropriate and enforceable criteria and supportive guidance, that the auditor is supposed to comment on the aspects of the audit which are useful and relevant to the financial statement users. Accordingly, the standards should provide clearer and more prescriptive requirements on the content of KAM, by using amongst others more objective terminology, less likely to lead to inconsistencies when applied by different auditors.
9. We also would like the standard to provide more indicators to guide the auditor in the selection of items already identified during the audit,<sup>1</sup> by bringing forward into the body of the standard some matters to be specifically considered by the auditor in determining the KAM, currently included as illustrative examples in the application material.<sup>2</sup>
10. This may also have the advantage of promoting more consistency at an international level.
11. In addition, we believe that the standards should be clearer on whether or not ethical issues faced by the auditor that arose during the audit, such as independence threats or safeguards, should constitute a KAM or be included in an Other Matter paragraph if relevant.
12. We agree that the description of each KAM should include a reference to the part of the financial statements to which the matter relates, and why the auditors considered the matter to be a KAM. In addition, we suggest including a requirement to add a brief overview of the actions taken by the auditor to obtain evidence in response to the risks identified.<sup>3</sup>
13. Nevertheless, we find the IAASB's proposal to determine criteria for KAMs in a separate standard appropriate as this could serve to increase the clarity of the relevant requirements.
14. We also welcome the fact that the proposed standard makes provision for situations where a disclaimer or qualified audit opinion is issued.<sup>4</sup> These requirements clarify that the KAM paragraph cannot be used as a substitute for qualifying the audit opinion, or for management's lack of disclosures otherwise required in the financial statements.

---

<sup>1</sup> Under ISA 260, ISA 315 etc.

<sup>2</sup> ED ISA 701 A15, A24, A31, A36 ...

<sup>3</sup> See ED ISA 701 A38 including the outcomes of the actions taken

<sup>4</sup> ED ISA 701.11, A10, A11, A25(b)

## ANNEXE 9

### Lettre commune du 20 novembre 2013 « Reporting on Audited Financial Statements »

15. We think it is important to focus on the interaction between KAM, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs,<sup>5</sup> especially when the opinion is qualified. We would suggest bringing some wording into the body of the standard to highlight the specificities or interactions between these notions.
16. Finally, the standard gives indications as to the fact that the KAM are related to the current period being audited.<sup>6</sup> We support this idea but we suggest re-emphasizing that a KAM, albeit originating in a previously audited period, may still be a key audit matter for the current period. Additional guidance in this regard would be helpful.

#### *Inclusion of an explicit statement on the auditor's independence and compliance with ethical requirements*

17. We support the inclusion of a statement on the independence of the auditor in the proposed auditor report including a reference to the applicable ethical requirements, encompassing the applicable laws and regulations and the sources of those requirements.<sup>7</sup>

#### *Scope of the requirements*

18. We recommend that the IAASB consider, in the future, extending the use of KAM<sup>8</sup> to companies and institutions that have a larger public impact, so-called "public interest entities", and to other entities in addition to listed entities. We believe that the reporting of KAM will have a positive influence on the quality of the audit and on the perceived value of the audit. We also recommend taking into account the outcomes of the European audit reform in this regard.
19. We support the inclusion of the name of the engagement partner in all audit reports and not only in those of listed entities.<sup>9</sup> Naming the engagement partner is already current practice in most of Europe. We favour this as it has a positive impact on the involvement and accountability of the engagement partner.

#### *Other information on materiality*

20. With regards to the need for the inclusion of information about risk assessment and the assessment of materiality in addition to KAM, we recommend that the IAASB further engages with the stakeholders and users of the financial statements, as well as reviewing the experience of jurisdictions that have recently put in place additional disclosures, in order to envisage, if appropriate, the inclusion of such additional information. We also recommend taking into account the outcomes of the European audit reform in this regard.

#### *Adaptability of requirements*

21. We support the inclusion of minimum requirements<sup>10</sup> where audits are conducted in accordance with the auditing standards of a jurisdiction and with the ISAs. This allows compliance with local laws and regulations with regards to specific content, layout or wording.

---

<sup>5</sup> ED ISA 701 A26 and ED ISA 700 Examples 1 and 2

<sup>6</sup> ED ISA 701.2 and A8-A9

<sup>7</sup> ED ISA 700.28(c) and A29

<sup>8</sup> ED ISA 701.4 and ED ISA 700.30 already require this

<sup>9</sup> ED ISA 700 A45

<sup>10</sup> ED ISA 700.46-.48 and A57-A58

## ANNEXE 9

### Lettre commune du 20 novembre 2013 « Reporting on Audited Financial Statements »

22. We believe it would be useful that a preferred order of the paragraphs be established in the audit report, in order to facilitate comparability at an international level. It is, however, important to allow for some flexibility if necessary in order to give more prominence to those matters of most importance to users.

#### *Going concern*

23. We are aware that the issue of the disclosure of information regarding going concern is one that is currently being addressed by both the auditing and accounting professions at a global level. We commend the Board for its efforts to liaise with the accounting standard-setters in this regard.
24. We generally welcome a specific statement in the audit report about the going concern assumption and on any identified material uncertainties in this regard.<sup>11</sup> This enhances the focus of the auditor on going concern issues, which would be a positive incentive, without changing his current responsibilities. We believe that a specific auditor's statement on a management assumption is in line with the role of the auditor.
25. We agree that the auditor can only report on the facts and the conditions that have been identified during the audit and cannot provide a guarantee on the outcome of future events. A statement on inherent limitations regarding future developments and events could be helpful to users in this regard. However, we are not in favour of the inclusion of the proposed statement that neither management nor the auditor can guarantee the entity's ability to continue as a going concern<sup>12</sup> which appears to be more in the nature of a caveat. We believe that the type of wording proposed could create some misunderstanding or doubts in the readers' minds on the ability of the entity to continue as a going concern, when no material uncertainties have, in fact, been identified.

#### *Description of responsibilities*

26. Although we support the need for a clear distinction between the responsibilities of the auditor and the entity, we do not see added value in the proposed descriptions of the various responsibilities in the auditor's report.<sup>13</sup> This is standardized information and is, as such, boiler plate in nature without adding specific information to the audit of the financial statements. Furthermore, the auditor is now given the opportunity to provide information specific to the audit in the content of the KAM which would likely be of more value than a standard description of the auditor's responsibilities.
27. We would like the standards to acknowledge that those descriptions can be tailored as appropriate in the applicable legal framework.

#### *Other information*

28. As specified in the examples of audit reports, we note the need for aligning the content of the requirements on reporting on "Other information"<sup>14</sup> with the prescriptions of the future standard on "Other information" (ISA 720).

---

<sup>11</sup> ED ISA 570.20

<sup>12</sup> ED ISA 570.20(d)

<sup>13</sup> ED ISA 700 Management's responsibilities: .32-.34 and A32 – A35; Auditor's responsibilities: .35-.40 and A36 – A41

<sup>14</sup> ED ISA 700.49-.50



## ANNEXE 9

### Lettre commune du 20 novembre 2013 « Reporting on Audited Financial Statements »

#### *European audit reform on the audit report*

29. The current version of the proposal does not yet include the changes in the European regulation on statutory audit, which are pending. We advise the IAASB to continue to allow for flexibility in its project in order to be in a position to consider those changes.

We thank you for the opportunity to comment on the consultation paper. If you have any questions or would like to further discuss the matters noted in this letter, please contact Marjolcin Doblado, technical director of the Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (+33 1 44 51 09 36).

Yours sincerely,

Audit regulator of:

- Austria
- Czech Republic
- Denmark
- Estonia
- France
- Germany
- Greece
- Ireland
- Lithuania
- Luxembourg
- Malta
- The Netherlands
- Norway
- Portugal
- Romania
- Slovakia
- Slovenia
- Spain
- Switzerland
- Sweden
- United Kingdom

## ANNEXE 9

### Lettre commune du 20 novembre 2013 « Reporting on Audited Financial Statements »

#### Appendix: Comments on questions included in the exposure draft

##### Key Audit Matters

*Question 1 – Do users of the audited financial statements believe that the introduction of a new section in the auditor's report describing the matters the auditor determines to be of most significance in the audit will enhance the usefulness of the auditor's report? If not, why?*

Please refer more specifically to §6, 7.

*Question 2 – Do respondents believe the proposed requirements and related application material in the proposed ISA 701 provide an appropriate framework to guide the auditor's judgment in determining the key audit matters? If not, why? Do respondents believe the application of proposed ISA 701 will result in reasonably consistent auditor judgments about what matters are determined to be the key audit matters? If not, why?*

Please refer more specifically to § 8 to 11 and 13.

*Question 3 – Do respondents believe the proposed requirements and related application material in proposed ISA 701 provide sufficient direction to enable the auditor to appropriately consider what should be included in the descriptions of individual key audit matters to be communicated in the auditor's report? If not, why?*

Please refer more specifically to § 12.

*Question 4 – Which of the Illustrative Examples of key audit matters, or features of them, did respondents find most useful or informative, and why? Which examples, or features of them, were seen as less useful or lacking in informational value, and why? Respondents are invited to provide and additional feedback on the usefulness of the individual examples of key audit matters, including areas for improvement.*

*Question 5 – Do respondents agree with the approach the IAASB has taken in relation to key audit matters for entities for which the auditor is not required to provide such communication – that is, key audit matters may be communicated on a voluntary basis but, if so, proposed ISA 701 must be followed and the auditor must signal this intent in the audit engagement letter? If not, why? Are there other practical considerations that may affect the auditor's ability to decide to communicate key audit matters when not otherwise required to do so that should be acknowledged by the IAASB in the proposed standards?*

Please refer more specifically to § 18, 20, 29.

*Question 6 – Do respondents believe it is appropriate for proposed ISA 701 to allow for the possibility that the auditor may determine that there are no key audit matters to communicate?*

- (a) If so, do respondents agree with the proposed requirements addressing such circumstances?*
- (b) If not, do respondents believe that auditors would be required to always communicate at least one key audit matter, or are there other actions that could be taken to ensure users of the financial statements are aware of the auditor's responsibilities under proposed ISA 701 and the determination, in the auditor's professional judgment, that there are no key audit matters to communicate?*

## ANNEXE 9

### Lettre commune du 20 novembre 2013 « Reporting on Audited Financial Statements »

*Question 7 – Do respondents agree that, when comparative financial information is presented, the auditor's communication of key audit matters should be limited to the audit of the most recent financial period in light of the practical challenges explained in paragraph 65? If not, how do respondents suggest these issues could be effectively addressed?*

Please refer more specifically to § 16.

*Question 8 – Do respondents agree with the IAASB's decision to retain the concepts of Emphasis of Matter paragraphs and Other Matter paragraphs, even when the auditor is required to communicate key audit matters, and how such concepts have been differentiated in the Proposed ISAs? If not, why?*

Please refer more specifically to § 15.

#### **Going Concern**

*Question 9 – Do respondents agree with the statements included in the illustrative auditor's reports relating to:*

- (a) The appropriateness of management's use of the going concern basis of accounting in the preparation of the entity's financial statements?*
- (b) Whether the auditor has identified a material uncertainty that may cast significant doubt on the entity's ability to ~~continue as a going concern~~ [omission in the document: "continue as a going"] concern, including when such an uncertainty has been identified (see the Appendix of proposed ISA 570 (Revised))?*

*In this regard, the IAASB is particularly interested in views as to whether such reporting, and the potential implications thereof, will be misunderstood or misinterpreted by users of the financial statements.*

Please refer more specifically to § 23 to 25.

*Question 10 – What are respondents' views as to whether an explicit statement that neither management nor the auditor can guarantee the entity's ability to continue as a going concern should be required in the auditor's report whether or not a material uncertainty has been identified.*

Please refer more specifically to § 25.

#### **Compliance with Independence and Other Relevant Ethical Requirements**

*Question 11 – What are respondents' views as to the benefit and practical implications of the proposed requirement to disclose the source(s) of independence and other relevant ethical requirements in the auditor's report?*

Please refer more specifically to § 17, 29.

#### **Disclosure of the Name of the Engagement Partner**

*Question 12 – What are respondents' views as to the proposal to require disclosure of the name of the engagement partner for audits of financial statements of listed entities and include a "harm's way exemption"? What difficulties, if any, may arise at the national level as a result of this requirement?*

Please refer more specifically to § 19.

## ANNEXE 9

### Lettre commune du 20 novembre 2013 « Reporting on Audited Financial Statements »

#### **Other Improvements to Proposed ISA 700 (Revised)**

*Question 13 –What are respondents' views as to the appropriateness of the changes to ISA 700 described in paragraph 102 and how the proposed requirements have been articulated?*

Please refer more specifically to § 26, 27.

*Question 14 –What are respondents' views on the proposal not to mandate the ordering of sections of the auditor's report in any way, even when law, regulation or national auditing standards do not require a specific order? Do respondents believe the level of prescription within proposed ISA 700 (Revised) (both within the requirements in paragraphs 20-45 and the circumstances addressed in paragraphs 46-48 of the proposed ISA) reflects an appropriate balance between consistency in auditor reporting globally when reference is made to the ISAs in the auditor's report, and the need for flexibility to accommodate national reporting circumstances?*

Please refer more specifically to § 21, 22, 29.

## ANNEXE 10

Lettre commune du 28 février 2014 « Consultation on IESBA's strategy and work program »

28 February 2014

To:

Mr. Holmquist  
Chair of the International Ethics Standards Board for Accountants

**Re.: Comment letter from European audit regulators relating to the IESBA's Consultation Paper "Proposed Strategy and Work Plan, 2014-2018"**

Dear Mr. Holmquist,

1. A number of independent European audit regulators and/or oversight bodies ("audit regulators") appreciate the opportunity to comment on the IESBA's ("Board") Consultation Paper *"Proposed Strategy and Work Plan, 2014-2018"* issued in December 2013. The content of this letter has been discussed and agreed upon by the audit regulators of the following countries:
  - Austrian Auditors Supervisory Authority – Austria
  - Audit Public Oversight Council – Czech Republic
  - Danish Business Authority – Denmark
  - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
  - Abschlussprüferaufsichtskommission – Germany
  - Auditors' Public Oversight Authority – Hungary
  - Authority of Audit and Accounting – Lithuania
  - Commission du Surveillance du Secteur Financier – Luxembourg
  - Netherlands Authority for the Financial Markets – The Netherlands
  - Finanstilsynet – Norway
  - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria – Portugal
  - Romanian Public Interest Oversight Body of Accounting Profession – Romania
  - Auditing Oversight Authority – UDVA – Slovakia
  - Slovenian Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
  - Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Spain
  - Federal Audit Oversight Authority FAOA – Switzerland
  - Supervisory Board of Public Accountants, Revisorsnämnden – Sweden
2. Our comments in this letter reflect those matters on which we have achieved a consensus amongst the above-mentioned audit regulators. Nevertheless, they are not intended to include all comments that might be provided by these individual regulators and their respective jurisdictions.

### Introductory Comments

3. As audit regulators, our mandate encompasses the oversight of the independence of statutory auditors, based on the requirements applicable in our respective jurisdictions.
4. The IESBA Code of Ethics is used in several jurisdictions, but not in all of them. Even for those that do not use it, we clearly see an interest in enhancing its content, as it is used as a basis for some benchmarks at international level. Moreover, a number of audit firms and networks have voluntarily committed to complying with the IESBA Code.
5. Our comments hereafter convey our general support for the proposed strategic themes and highlight the work streams that we consider as most relevant to increasing the value of the IESBA Code.



## ANNEXE 10

Lettre commune du 28 février 2014 « Consultation on IESBA's strategy and work program »

### Comments

#### *Support for the strategic themes presented*

6. We generally support the strategic themes set out in the consultation paper,<sup>1</sup> since the quality of the ethical standards, their effective implementation, their relevance in a changing global environment and consideration of the key stakeholders' needs are necessary to foster the use of the Code of Ethics worldwide.
7. We believe that the acceptance of the Code, internationally, should primarily be driven by the quality of its content and its ability to contribute to the public interest.

#### *Auditors' behavior and contribution to the public interest*

8. From our perspective as audit regulators, the priority topics relate to the provisions of the Code applicable to auditors or to audit firms. We recognize that the scope of the IESBA is broader and also covers ethics for accountants that are not registered or active as statutory auditors, but we are not directly interested in the IESBA work streams that will not have any effect on the behavior of auditors.<sup>2</sup>
9. Furthermore, we are particularly focused on the auditor's contribution to the public interest: we are of the view that the criterion pertaining to the potential benefit to the public interest<sup>3</sup> is the most important one in decisions taken by the Board to prioritize its work streams.

#### *Audit reform in Europe*

10. We suggest that the Board allocates sufficient resources to work on topics in relation to ethics that are addressed by the audit reform in Europe, in order to consider the potential implications of this reform. We suggest that the Code take into account the level of requirements set by the European regulation. Indeed, a code that is less stringent than the legal framework in force would impair its potential applicability in the European countries. Consistency with the applicable legal requirements for ethics would be a precondition towards a wider recognition of the Code.
11. In this regard, we recommend that the outcome of the reform be followed closely, in order to ensure that the IESBA Code is consistent, specifically in the areas of :
  - the provision of non-audit services by auditors,
  - the auditor's long association with an audited entity (auditor rotation),
  - the auditor's communication when facing irregularities, breaches of the laws, or going concern issues,
  - the provisions regarding the auditor's independence and the relationship between persons placed at the disposal of the auditor and the audited entity,<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> §6. "The strategic themes for 2014–2018 identified by the Board are:

- (i) Maintaining a high-quality Code of Ethics for application by PAs globally;
- (ii) Promoting and facilitating the adoption and effective implementation of the Code;
- (iii) Evolving the Code for continued relevance in a changing global environment; and
- (iv) Increasing engagement and cooperation with key stakeholders."

<sup>2</sup> Such as, for instance, the revision of Part C of the Code about the conduct of the professional accountant in business.

<sup>3</sup> §23

<sup>4</sup> See also our remark in §17 hereafter

## ANNEXE 10

### Lettre commune du 28 février 2014 « Consultation on IESBA's strategy and work program »

- the considerations for joint auditors acting together,
- the auditor's relationships with the audit committee or body performing equivalent functions,
- the provisions on fee dependency.

12. In this regard, we support that the Board envisages continuing to dedicate resources to the work streams dealing with topics like "non compliance with laws and regulations", "long association" and "non-assurance services",<sup>5</sup> in order to respond to external development. Topics stemming from the audit reform would thus be likely to be covered during the 2014/2018 period.

#### *Enforceability and other concerns from audit regulators*

13. Enforceability of the ethical provisions that apply to auditors and more so the fact that the Code allows for consistent application by different auditors, is an area of concern for us. Accordingly, we would expect the project dealing with structure of the code,<sup>6</sup> insofar as it could increase the clarity and usability of the Code, to be an opportunity to enhance its value. We support the prioritization of this topic.<sup>7</sup>
14. Other measures taken by the IESBA to enhance the enforceability of the Code would also be seen as positive steps forward, such as more clarity on "safeguards"<sup>8</sup> that could be acceptable in the IESBA approach. Limiting, where possible, specific exemptions to the general provisions set by the Code would be another topic to consider.
15. "Fee dependencies"<sup>9</sup> and "specific consideration of Collective Investment Vehicles"<sup>10</sup> are work streams supported by audit regulators, which sometimes face issues with these topics during inspections.
16. In addition, several regulators have in the past expressed concerns about the need for independence of persons whose services are placed at the disposal of the auditor to perform audit work.<sup>11</sup> We believe that the ethical rules in this regard should be reinforced in the IESBA Code. This question might deserve a dedicated work stream in the 2014/2018 period.<sup>12</sup>
17. Another topic that we would like the IESBA to consider when dealing with or prioritizing the various work streams, is the appropriateness of ethical provisions that are specific to the organization of the audit work where the auditor decides to use the services of persons working in off-shore centers.
18. The IESBA provisions on the acceptance of an audit engagement when other services have been provided by the same person or firm in the past are also a concern for several regulators, who would like to see improvements in this area.
19. We also encourage the Board to seek further convergence with the IAASB, in the language used and in the requirements defined, in order to facilitate a common understanding by the stakeholders.

---

<sup>5</sup> §34

<sup>6</sup> §40, 41

<sup>7</sup> §29

<sup>8</sup> §35

<sup>9</sup> §52

<sup>10</sup> §49, 50

<sup>11</sup> Responses to exposure draft on ISA610 and on the engagement team definition

<sup>12</sup> See also the link with the European audit reform in this regard

## ANNEXE 10

### Lettre commune du 28 février 2014 « Consultation on IESBA's strategy and work program »

#### *Addressing urgent emerging issues*

20. We support the Board's statement on the importance of flexibility<sup>13</sup> in its work program. Allocating time to address emerging issues in the light of external developments where timely responses are needed is especially important for those jurisdictions in which the IESBA Code is directly applicable. This flexibility will allow the Board to address urgent issues brought to its attention by the regulators.
21. We believe that an appropriate due process should allow the Board to add work streams to provide responses before the end of the strategic period when deficiencies that deserve immediate remediation are identified in the Code of Ethics.

We thank you for the opportunity to comment on the consultation paper. If you have any questions or would like to further discuss the matters noted in this letter, please contact Marjolein Doblado, technical director of the Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (+33 1 44 51 09 36).

Yours sincerely,

Audit regulator of:

- Austria
- Czech Republic
- Denmark
- France
- Germany
- Hungary
- Lithuania
- Luxembourg
- The Netherlands
- Norway
- Portugal
- Romania
- Slovakia
- Slovenia
- Spain
- Switzerland
- Sweden

---

<sup>13</sup> §32, §20

## ANNEXE 10

Lettre commune du 28 février 2014 « Consultation on IESBA's strategy and work program »

### **Appendix: Comments on questions included in the consultation paper**

*The Board in particular would welcome respondents' views on the following:*

- a) *Do you support the four work streams the Board added to its SWP in 2012, i.e., Long Association, Non-Assurance Services, Review of Part C, and Structure of the Code (See Section II)? If not, please explain why.*

Please refer more specifically to §8, 10 to 12.

- b) *Are the strategic themes identified for the period 2014-2018 appropriate? If not, please explain why.*

Please refer more specifically to § 6, 7.

- c) *Are the actions identified with respect to each strategic theme, and their relative prioritizations, appropriate? If not, please explain why.*

Please refer more specifically to § 10 to 15.

- d) *Are there any actions not included in the proposed SWP that you believe the Board should consider for the 2014-2018 period? If so, please explain why, and indicate which actions identified in proposed SWP should be displaced (i.e., deferred or eliminated).*

Please refer more specifically to § 16 to 19.

*The Board invites comments on any other matters you believe would be important for it to consider in developing its SWP for 2014-2018.*

Please refer more specifically to § 20, 21.

## ANNEXE 11

Lettre commune du 4 avril 2014 « Consultation on IAASB's strategy and work program »

4 April 2014

To:

Mr. Schilder  
Chair of the International Auditing and Assurance Standards Board

**Re.: Comment letter from European audit regulators relating to the IAASB's Consultation Paper "The IAASB's Proposed Strategy for 2015-2019 and The IAASB's Proposed Work Program for 2015-2016"**

Dear Mr. Schilder,

1. A number of independent European audit regulators and/or oversight bodies ("audit regulators") appreciate the opportunity to comment on the IAASB's ("Board") Consultation Paper *"The IAASB's Proposed Strategy for 2015-2019 and The IAASB's Proposed Work Program for 2015-2016"* issued in December 2013. The content of this letter has been discussed and agreed upon by the audit regulators of the following countries:
  - Austrian Auditors Supervisory Authority – Austria
  - Audit Public Oversight Council – Czech Republic
  - Danish Business Authority – Denmark
  - Auditors Activities Oversight Council – Estonia
  - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
  - Abschlussprüferaufsichtskommission – Germany
  - Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board – Greece
  - Auditors' Public Oversight Authority – Hungary
  - Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority – Ireland
  - Authority of Audit and Accounting – Lithuania
  - Commission de Surveillance du Secteur Financier – Luxembourg
  - Netherlands Authority for the Financial Markets – The Netherlands
  - Finanstilsynet – Norway
  - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria – Portugal
  - Romanian Public Interest Oversight Body of Accounting Profession – Romania
  - Auditing Oversight Authority – UDVA – Slovakia
  - Slovenian Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
  - Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Spain
  - Supervisory Board of Public Accountants – Revisorsnämnden – Sweden
  - Federal Audit Oversight Authority FAOA – Switzerland
  - Financial Reporting Council – United Kingdom
2. Our comments in this letter reflect those matters on which we have achieved a consensus amongst the above-mentioned audit regulators. Nevertheless, they are not intended to include all comments that might be provided by these individual regulators and their respective jurisdictions.

### **Introductory comments**

3. We commend the Board for its efforts to take into account the concerns of audit regulators as evidenced by the choice of projects for the first cycle of the IAASB's proposed work program.
4. From our perspective, it is important that standards allow their users to understand them fully and comply effectively with them.



## ANNEXE 11

### Lettre commune du 4 avril 2014 « Consultation on IAASB's strategy and work program »

5. We have set out in the paragraphs that follow our comments regarding both the proposed strategy and work program.

#### **Detailed comments**

##### *Strategic objectives*

6. We generally support the strategic objectives<sup>1</sup> set out by the IAASB in its strategy consultation paper for the 2015-2019 period.
7. We believe that audit quality is driven, amongst others, by the quality and robustness of the standards underpinning the audit process. As audit regulators, ISAs are our primary area of focus. These standards deal with the audit of financial statements. Other standards within the suite of standards developed by the IAASB are less highly prioritized for audit regulators. Nevertheless, we agree that these other standards also deserve consideration, with an objective to drive convergence in practices of auditors at an international level, when their mandate encompasses other services than the audit of financial statements.
8. We support the IAASB in its objective to strengthen its collaboration with stakeholders such as investors and audit regulators. Considering input from the various contributors to the financial reporting supply chain is likely to contribute to the usability of auditing standards.
9. We believe it is necessary to factor into the strategy the possibility of dealing with urgent emerging issues identified during, for instance, inspections. In this regard, we support the idea of an IAASB work program that is divided into two year cycles within the strategy period. This could potentially facilitate the reorientation of the work effort to deal with issues requiring immediate attention, circumscribed by an appropriate due process, in cases where deficiencies that deserve remediation in the standards are identified.

##### *Work program*

10. We appreciate that a number of topics of relevance to audit regulators have been included in the IAASB proposed work program, such as professional scepticism, quality control (in particular engagement review and use of the work of experts), group audits and fair value measurement.<sup>2</sup> These topics have been identified as areas of concern during inspections and will benefit from further consideration from a standard-setting perspective.
11. This being said, we note that certain issues identified during the clarified ISAs post-implementation review are included in the proposed work program in the second half of the strategy period.<sup>3</sup> We encourage the Board to address, in a timely manner, issues identified as requiring remediation in the public interest.

---

<sup>1</sup> §13. "The strategic objectives for 2015-2019 identified by the IAASB are to :

- i) Develop and Maintain High-Quality ISAs that Are Accepted as the Basis for High-Quality Financial Statement Audits
- ii) Ensure the IAASB's Suite of Standards Continues to be Relevant in a Changing World by Responding to Stakeholder Needs
- iii) Collaborate and Cooperate with Contributors to the Financial Reporting Supply Chain to Foster Audit Quality and Stay Informed"

<sup>2</sup> Refer to 17 October 2012 EAIG members co-signed response to the "Implementation of clarified ISAs" consultation

<sup>3</sup> Proposed Work Program 2015-2016, page 39, Appendix 1 « ISA-Related Projects »

## ANNEXE 11

### Lettre commune du 4 avril 2014 « Consultation on IAASB's strategy and work program »

12. Accordingly, we would like to draw the Board's attention to issues currently of concern for audit regulators. We believe that these topics should be addressed in a shorter timeframe, either within the appropriate work streams already envisaged in the consultation paper, or by means of a quick response mechanism:
- The issue of the audit of "letterbox companies"<sup>4</sup> would deserve specific consideration regarding its timing;
  - With regards to group audit,<sup>4</sup> we support the idea of a project dealing with the topic<sup>5</sup> but would encourage the Board to consider starting it at an earlier date;
  - Materiality is also an area that deserves specific attention, not only within the disclosure project, but also with regards to group audit,<sup>4</sup> audit reporting or potentially with regards to the level of guidance included in the standards<sup>6</sup> dedicated to the topic;
  - The implications of the use of the services of persons working in off- (or on-) shore centers, where the auditor so decides, on the organization of audit work and related quality controls, is also an area that regulators would like to be considered;
  - Direct assistance by the internal audit function remains a domain where we believe revision in the standard would be necessary to align the standard with the fact that there is a ban on making use of such assistance in several jurisdictions;<sup>7</sup>
  - The provisions with regards to sampling are also an area of concern for regulators given the developing trend of the use of data analytics for audits in high data volume environments;
  - We would also advise the Board to consider the issue of actions taken by audit firms when deficiencies have been identified in their internal processes, for instance, during internal or external inspections, in the context of the work stream relating to the standard on quality control<sup>8</sup> in addition to dealing with the implications of the European audit reform<sup>9</sup> and with the topics identified during the clarified ISAs post-implementation review.
13. With regards to the project dealing with special audit considerations relevant to financial institutions, we see an interest in ensuring that the current standards are sufficiently robust to deal with the specific concerns of the audit of banks and insurance companies, given the potential contribution of certain financial institutions' to financial stability in the public interest.

#### *Audit reform in Europe, and projects currently in progress*

14. Coherence between the developments in audit standard-setting on an international and European level is an important issue for us. We encourage the Board to consider the potential implications of the audit reform in Europe on the standards, in particular with regards to topics relating to the auditor's professional practice. Close monitoring would be relevant, especially for :
- audit reporting (including report to those charged with governance),
  - going concern issues,
  - joint audit procedures,

---

<sup>4</sup> Proposed Work Program 2015-2016, §39

<sup>5</sup> Refer to §10 of this letter

<sup>6</sup> ISA 320 and 450

<sup>7</sup> ISA 610

<sup>8</sup> ISQC 1

<sup>9</sup> Refer to §14 of this letter

## ANNEXE 11

### Lettre commune du 4 avril 2014 « Consultation on IAASB's strategy and work program »

- communication of the auditor to those charged with governance and to the authorities, and
  - internal organization of audit firm quality control,
- as standards that would be less stringent than the legal framework in force would impair the benefits of their use in Europe.

15. We furthermore would like to draw the Board's attention to the importance of the projects included in the previous strategy cycle, most notably, "auditor reporting", "disclosures" and "going concern". These are topics of particular interest to audit regulators which will require due care and consideration and sufficient time to complete. The impact of a potential over-run on the proposed strategy period should not be disregarded.

#### *Factors used to identify and prioritize IAASB actions*

16. As audit regulators, we are particularly focused on the auditor's contribution to the public interest. In our view, the criterion pertaining to the potential benefit to the public interest<sup>10</sup> of any work stream started should be the most important one in decisions taken by the Board to prioritize the work streams.

#### *Convergence IAASB - IESBA*

17. We also encourage the Board to seek further convergence with the IESBA regarding the language used and the requirements defined in order to facilitate a common understanding by the stakeholders.

We thank you for the opportunity to comment on the consultation paper. If you have any questions or would like to further discuss the matters noted in this letter, please contact Marjolein Doblado, technical director of the Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (+33 1 44 51 09 36).

Yours sincerely,

Audit regulator of:

- |                  |                   |            |                  |
|------------------|-------------------|------------|------------------|
| • Austria        | • Greece          | • Norway   | • Sweden         |
| • Czech Republic | • Hungary         | • Portugal | • Switzerland    |
| • Denmark        | • Ireland         | • Romania  | • United Kingdom |
| • Estonia        | • Lithuania       | • Slovakia |                  |
| • France         | • Luxembourg      | • Slovenia |                  |
| • Germany        | • The Netherlands | • Spain    |                  |

---

<sup>10</sup> Appendix 2, page 19

## ANNEXE 11

### Lettre commune du 4 avril 2014 « Consultation on IAASB's strategy and work program »

#### **Appendix: Comments on questions included in the consultation paper**

##### **IAASB's Proposed Strategy for 2015 - 2019**

*The IAASB is particularly interested in respondents' views on:*

- a) *Whether the strategic objectives identified are considered appropriate for the period 2015-2019? If not, please explain.*

Please refer more specifically to §6 to 9.

- b) *Whether the factors included in Appendix 2 represent a reasonable basis for the IAASB to use in developing its Work Programs beyond the Work Program for 2015-2016?*

Please refer more specifically to §16.

##### **IAASB's Proposed Work Program for 2015 - 2016**

*The IAASB is particularly interested in respondents' views on:*

- a) *The approach taken to the development of the Work Program for 2015-2016, in particular the IAASB's decision to focus on fewer key projects towards the goal of their completion by 2017.*

Please refer more specifically to §10 to 15.

- b) *The appropriateness of the topics chosen as the focus for the Work Program for 2015-2016 (see paragraph 4 and Table A) in light of the strategic objectives set out in the IAASB's Strategy for 2015-2019.*

Please refer more specifically to §10 to 15.

- c) *Whether there is an action(s) or project(s) that has not been included in the Work Program for 2015-2016 that you believe the IAASB should address during that period. For example, should any of the topics in Appendix 1 be prioritized sooner? If so, which initiative(s) identified in Table A do you believe should be replaced by this action(s) or project(s)? Please provide an explanation of your views.*

Please refer more specifically to §11,12 and 14,15.

- d) *Whether there are alternative approaches for the IAASB to consider in order to enhance the IAASB's ability to address calls from stakeholders for IAASB efforts on a variety of important topics, in light of the constraints of available resources and the need for due process to be applied in the development or revision of standards.*

Please refer more specifically to §9 and 12.

## ANNEXE 12

Norme d'exercice professionnel « Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes »

21 décembre 2013 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 5 sur 148

### Décrets, arrêtés, circulaires

#### TEXTES GÉNÉRAUX

#### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

Arrêté du 27 décembre 2013 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaires aux comptes

NOR : JUSC132066A

La garde des sceaux, ministre de la justice,  
Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 821-1, L. 821-2 et R. 821-11 ;  
Vu le projet de norme d'exercice professionnel élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et remis à la garde des sceaux, ministre de la justice, le 18 décembre 2013 ;  
Vu l'avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 19 décembre 2013,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel relative aux prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaires aux comptes est homologuée.

**Art. 2.** – Après l'article A. 823-36-1 du code de commerce, il est ajouté un article A. 823-36-2 ainsi rédigé :

« Art. A. 823-36-2. – La norme d'exercice professionnel relative aux prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaires aux comptes, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

#### ANNEXE

PRESTATIONS RELATIVES AUX INFORMATIONS SOCIALES ET ENVIRONNEMENTALES  
ENTRANT DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION DE  
COMMISSAIRE AUX COMPTES

#### Sommaire

*Introduction*

*Mission de l'organisme tiers indépendant*

*Autres travaux portant sur des informations sociales et environnementales*

**Attestations**

*Travaux du commissaire aux comptes*

*Forme de l'attestation délivrée*

**Consultations**

*Travaux du commissaire aux comptes*

*Forme de la consultation*

**Constats résultant de procédures convenues**

*Travaux du commissaire aux comptes*

*Forme du rapport*



## ANNEXE 12

Norme d'exercice professionnel « Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes »

31 décembre 2013

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 5 sur 148

### Documentation

#### Introduction

1. Une entité peut souhaiter confier à son commissaire aux comptes une intervention tendant au contrôle ou à la fiabilisation d'informations, dites ci-après « informations RSE », sur la manière dont l'entité prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité ainsi que sur ses engagements sociétaux en faveur du développement durable et en faveur de la lutte contre les discriminations et de la promotion des diversités.

2. Pour les besoins de la présente norme, les informations RSE sont celles qui entrent dans le champ des informations visées à l'article R. 225-105-1 du code de commerce. Elles peuvent :

- être chiffrées ou qualitatives ;
- porter sur des éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de ces informations.

3. La présente intervention, distincte de la mission de contrôle légal et exclusivement exécutée à la demande des entités, peut être :

- la mission de l'organisme tiers indépendant prévue à l'article L. 225-102-1 du code de commerce ;
- d'autres travaux portant sur des informations RSE.

4. Le commissaire aux comptes de l'entité peut effectuer les travaux demandés si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-101-II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans le cadre de diligences directement liées à sa mission telles que définies par la présente norme d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées. Il s'assure notamment qu'il dispose des compétences nécessaires à la réalisation de l'intervention que l'entité souhaite lui confier.

5. Les informations sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à conduire ses travaux sont celles relatives à l'entité ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

6. La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut réaliser la prestation demandée, les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire et la forme du document relatant le résultat de ses travaux.

7. Le commissaire aux comptes peut faire appel à un expert lorsqu'il l'estime nécessaire, en fonction de la nature des informations RSE sur lesquelles porte son intervention.

8. Lorsque le commissaire aux comptes fait appel à un expert ou utilise les travaux d'un expert choisi par l'entité, il met en œuvre les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'intervention d'un expert.

9. Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

10. Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention.

11. Le commissaire aux comptes établit dans tous les cas une lettre de mission spécifique, qu'il élabore, conformément aux principes de la norme relative à la lettre de mission.

Si la demande de l'entité concerne d'autres travaux sur des informations RSE que ceux relevant de la mission de l'organisme tiers indépendant, la lettre de mission mentionne les informations RSE sur lesquelles porte l'intervention du commissaire aux comptes ainsi que la nature de la prestation qui lui est demandée.

12. Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, la prestation peut être demandée à un seul commissaire aux comptes. Il appartient alors au commissaire aux comptes de l'entité qui réalise l'intervention :

- d'informer préalablement l'(es) autre(s) commissaire(s) aux comptes de l'entité de la nature et de l'objet de l'intervention ;
- de partager avec eux les conclusions de ses travaux au regard des éventuelles incidences sur la mission de contrôle légal ; et
- de leur communiquer une copie du document relatant le résultat de ses travaux qu'il a remis à l'entité.

#### Mission de l'organisme tiers indépendant

13. Le commissaire aux comptes peut effectuer la mission de l'organisme tiers indépendant si, conformément aux dispositions des articles L. 225-102-1 et R. 225-105-2 du code de commerce, il est régulièrement accrédité par le Comité français d'accréditation (COFRAC) ou par tout autre organisme d'accréditation signataire de l'accord de reconnaissance multilatéral établi par la coordination européenne des organismes d'accréditation et si l'entité l'a désigné pour conduire cette mission, conformément à l'article R. 225-105-2-I du code de commerce.

14. Le commissaire aux comptes met en œuvre les travaux prévus aux articles A. 225-2 à A. 225-4 du code de commerce en tenant compte de ceux réalisés pour les besoins de la mission de contrôle légal.

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

## ANNEXE 12

Norme d'exercice professionnel « Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes »

21 décembre 2013

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 5 sur 148

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

### *Autres travaux portant sur des informations RSE*

16. Le commissaire aux comptes est autorisé à réaliser, à la demande de l'entité, sur des informations RSE telles que définies au paragraphe 2, et dans les conditions précisées ci-après :

- des attestations ;
- des consultations ;
- des constats résultant de procédures convenues.

17. Lorsque le commissaire aux comptes est l'organisme tiers indépendant de l'entité, il prend en compte les travaux réalisés dans le cadre de sa mission d'organisme tiers indépendant, pour déterminer la nature et l'étendue des autres travaux à réaliser à la demande de l'entité. L'accomplissement de ces autres travaux est subordonné à la présentation, à l'entité, par le commissaire aux comptes, de ses travaux relevant de la mission d'organisme tiers indépendant.

18. Sous réserve des dispositions spécifiques de la présente norme, le commissaire aux comptes respecte les conditions requises par les normes :

- attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
- consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes ;
- consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes portant sur le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
- constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

19. Les travaux réalisés dans le cadre de la présente norme ne peuvent notamment pas conduire le commissaire aux comptes à :

- définir, mettre en place ou évaluer la stratégie ou la politique RSE de l'entité ;
- concevoir ou mettre en place au sein de l'entité un système de gestion des informations RSE ;
- concevoir, participer à la rédaction ou à la mise en place de procédures de collecte, de consolidation, de compilation ou de contrôle concourant à l'établissement des informations RSE ;
- rédiger le rapport sur les informations RSE de l'entité, communément dénommé rapport de développement durable ;
- rédiger les politiques ou la charte RSE de l'entité, communément dénommée charte de développement durable ;
- élaborer ou mettre en place au sein de l'entité des outils de gestion ou d'évaluation des risques RSE, communément dénommés risques environnementaux ou sociaux ;
- participer à l'établissement, à la détermination ou au calcul de données ou d'indicateurs RSE.

### **Attestations**

20. Le commissaire aux comptes apprécie le caractère approprié des principes ou procédures ou, le cas échéant, du référentiel retenu par l'entité pour établir les informations RSE objet de l'attestation.

Les caractéristiques déterminant le caractère approprié des principes ou procédures ou, le cas échéant, du référentiel utilisés sont les suivantes :

(a) Pertinence : les principes ou procédures ou, le cas échéant, le référentiel sont pertinents s'ils contribuent à préparer des informations qui aident les utilisateurs de ces informations à comprendre la manière dont l'entité prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité ainsi que ses engagements sociétaux ;

(b) Exhaustivité : les principes ou procédures ou, le cas échéant, le référentiel sont exhaustifs lorsque, pour les éléments faisant l'objet de l'attestation, ils n'omettent pas d'éléments pertinents qui pourraient affecter de manière significative la compréhension des utilisateurs ;

(c) Fiabilité : les principes ou procédures ou, le cas échéant, le référentiel sont fiables s'ils permettent, pour les informations objet de l'attestation, des évaluations ou des mesures raisonnablement cohérentes et s'ils conduisent, dans des circonstances similaires, à la présentation d'informations et de conclusions comparables ; des principes ou procédures ou, le cas échéant, un référentiel fiables supposent un dispositif de collecte, de consolidation ou de compilation et de contrôle des données clairement décrit ;

(d) Neutralité : les principes ou procédures ou, le cas échéant, le référentiel peuvent être considérés comme neutres s'ils conduisent à des conclusions exemptes de parti pris ;

(e) Caractère compréhensible : les principes ou procédures ou, le cas échéant, le référentiel sont compréhensibles lorsqu'ils permettent de préparer des informations claires, complètes et non sujettes à

## ANNEXE 12

Norme d'exercice professionnel « Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes »

31 décembre 2013

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 5 sur 148

différentes interprétations. Le cas échéant, seront notamment définies clairement les règles de calcul des différents indicateurs sociaux et environnementaux, et dûment justifiés les éventuels changements de méthode affectant la détermination d'informations chiffrées.

Si le commissaire aux comptes considère que les principes ou procédures ou, le cas échéant, le référentiel ne sont pas appropriés, il ne peut se prononcer sur les informations, objet de l'attestation, établies par l'entité.

21. Les attestations délivrées par le commissaire aux comptes portent sur tout ou partie des éléments suivants :

- la présence, dans un document, d'informations prévues dans des dispositions légales, réglementaires ou statutaires, des stipulations contractuelles ou dans des décisions de l'organe chargé de la direction ;
- la conformité de ces informations à ces dispositions, stipulations ou décisions ;
- l'établissement d'informations RSE conformément à des principes ou procédures ou, le cas échéant, à un référentiel identifiés par l'entité, externes à celle-ci ou élaborés par elle-même ;
- la conception et la mise en œuvre par l'entité :
  - des procédures d'identification des risques RSE liés à ses activités ;
  - des procédures de collecte, de consolidation ou de compilation et de contrôle concourant à l'établissement de ces informations conformément à des principes ou des procédures ou, le cas échéant, à un référentiel identifiés par l'entité, externes à celle-ci ou élaborés par elle-même ;
- le fonctionnement effectif de ces principes ou procédures ou, le cas échéant, de ce référentiel ;
- la sincérité des déclarations de l'entité en matière de RSE.

### *Travaux du commissaire aux comptes*

22. Le commissaire aux comptes détermine si les travaux réalisés pour les besoins de la mission de contrôle légal et, le cas échéant, de la mission d'organisme tiers indépendant lui permettant de délivrer l'attestation demandée, cette dernière variant selon les caractéristiques des informations objet de l'attestation et la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre.

Si tel n'est pas le cas, il met en œuvre des travaux complémentaires qu'il conçoit en fonction de l'objet de l'attestation.

23. Les travaux complémentaires peuvent consister à :

- vérifier la concordance ou la cohérence des informations objet de l'attestation avec des données issues du processus de collecte, de consolidation ou de compilation, de traitement et de contrôle des informations RSE ou, le cas échéant, avec la comptabilité ou des données sous-tendant la comptabilité ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité ;
- vérifier la conformité d'informations RSE avec, notamment :
  - les dispositions légales ou réglementaires ;
  - les dispositions statutaires ;
  - les stipulations d'un contrat ;
  - les éléments du contrôle interne de l'entité ;
  - les décisions de l'organe chargé de la direction ;
  - les principes figurant dans un référentiel ;
- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.

24. Pour réaliser ces travaux, le commissaire aux comptes utilise tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés.

Il peut notamment estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction.

25. Le commissaire aux comptes s'assure qu'il a collecté les éléments suffisants et appropriés pour étayer la conclusion formulée dans son attestation.

### *Forme de l'attestation délivrée*

26. Le commissaire aux comptes, en tenant compte de la nature des travaux demandés par l'entité, établit son attestation conformément aux dispositions de la norme relative aux attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

### **Consultations**

27. Les consultations ont pour objet :

- de donner un avis sur un projet de présentation d'informations RSE ; ou
- de donner un avis sur des informations RSE dans le cadre de revues préliminaires ou de diagnostics de conformité à des principes ou procédures ou, le cas échéant, à un référentiel ou dans le cadre d'analyses comparatives de pratiques observées ; ou
- de donner un avis sur des procédures de collecte, de consolidation ou de compilation et de contrôle concourant à l'établissement d'informations RSE au regard de leur conformité à des principes ou des procédures ou, le cas échéant, à un référentiel identifiés par l'entité, externes à celle-ci ou élaborés par elle-même ; ou



## ANNEXE 12

Norme d'exercice professionnel « Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes »

31 décembre 2013

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Texte 5 sur 148

- de donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne relatif à l'établissement des informations RSE ; ou
- de donner un avis sur la démarche définie par l'entité pour concevoir, mettre en œuvre et assurer le suivi de ses procédures de collecte, de consolidation ou de compilation et de contrôle concourant à l'établissement de ces informations ; ou
- de fournir des éléments d'information ou des supports de formation concernant des textes, des projets de textes, des pratiques, des chartes ou des indicateurs contribuant à la bonne compréhension par l'entité de ses obligations en matière d'informations RSE.

Les procédures sur lesquelles peuvent porter les consultations sont des procédures en place, à l'état de projet ou en cours de mise en place par l'entité.

28. Les avis peuvent être assortis de recommandations visant à contribuer à l'amélioration d'informations RSE, ou d'éléments de contrôle interne relatifs à leur établissement, ou de la présentation de ces informations, objets de la consultation, dès lors que ces recommandations ne placent pas ou ne sont pas susceptibles de placer le commissaire aux comptes en risque d'auto-révision.

### *Travaux du commissaire aux comptes*

29. Le commissaire aux comptes examine les éléments d'information communiqués par l'entité au regard du contexte particulier qui lui est présenté. Il réalise ses travaux à partir de ces éléments, des textes légaux et réglementaires, des positions de doctrine et des pratiques dont il a connaissance.

30. Le commissaire aux comptes demande à l'entité de lui communiquer les consultations éventuellement établies sur le sujet par d'autres intervenants.

### *Forme de la consultation*

31. Le commissaire aux comptes établit sa consultation conformément aux dispositions des normes relatives aux consultations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

### **Constats résultant de procédures convenues**

32. Les procédures convenues que le commissaire aux comptes est autorisé à mettre en œuvre peuvent porter sur les mêmes éléments que les attestations ou les consultations.

### *Travaux du commissaire aux comptes*

33. Le commissaire aux comptes convient avec l'entité :

- des informations, données, documents ou éléments du contrôle interne ou du processus de collecte, de consolidation ou de compilation, de traitement et de contrôle des informations RSE sur lesquels portent les procédures à mettre en œuvre ;
- de la nature, de l'étendue et du calendrier des procédures à mettre en œuvre ;
- des modalités de restitution des travaux et des constats qui en résultent ;
- des conditions restrictives de diffusion du rapport.

Il peut conditionner son intervention à l'obtention de déclarations écrites de la direction.

34. Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures convenues avec l'entité et relate les constats qui en résultent dans un rapport.

### *Forme du rapport*

35. Il établit son rapport conformément aux dispositions de la norme relative aux constats à l'issue de procédures convenues entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

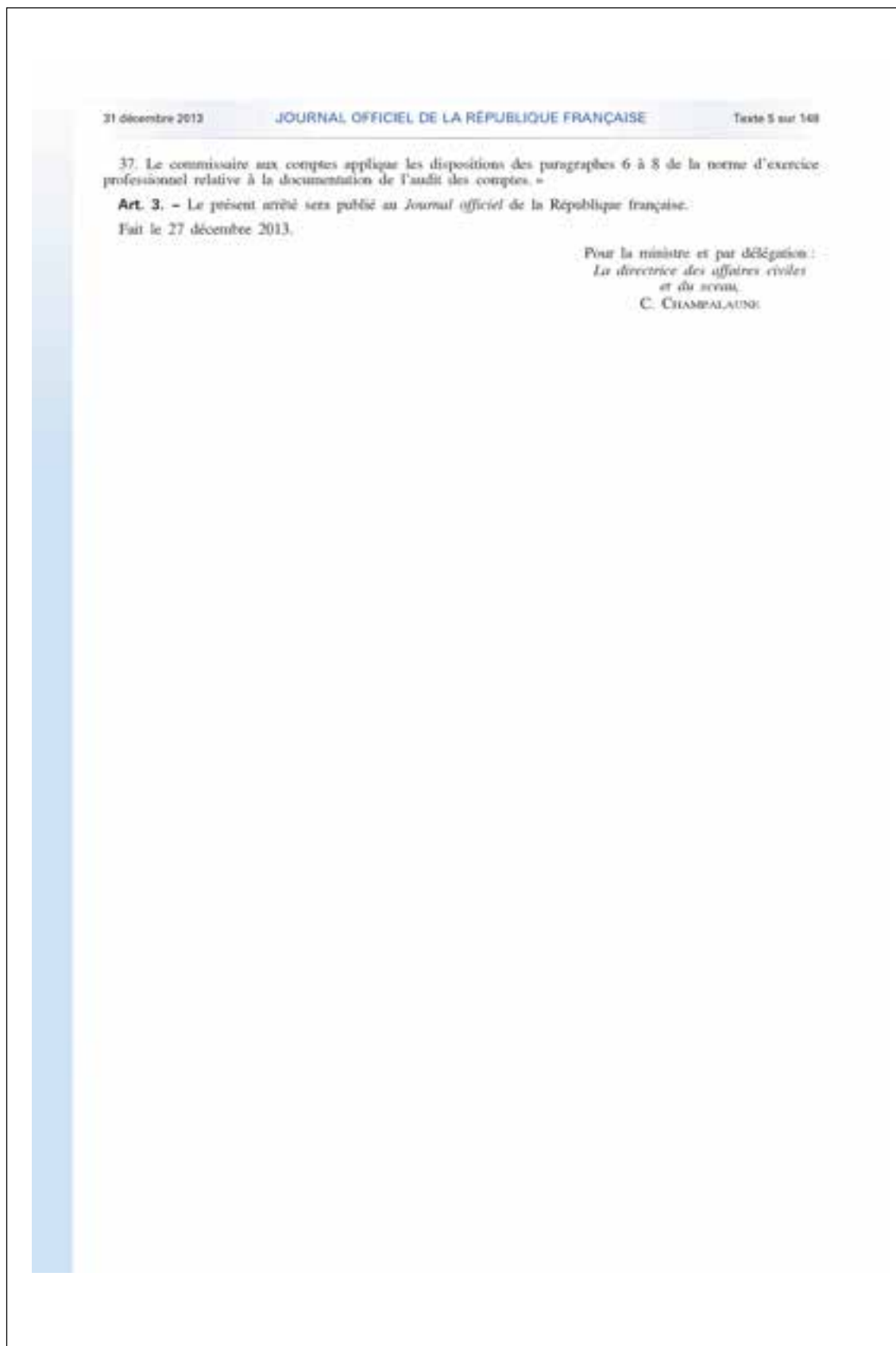
### *Documentation*

36. Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les éléments qui :

- permettent d'établir que l'intervention a été réalisée dans le respect de la présente norme d'exercice professionnel ;
- permettent, conformément aux principes de la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes, à toute personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à l'intervention d'être en mesure de comprendre la nature et l'étendue des procédures mises en œuvre ainsi que les résultats qui en découlent.

## ANNEXE 12

Norme d'exercice professionnel « Prestations relatives aux informations sociales et environnementales entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes »





## ANNEXE 13

### Formulaire de saisine

<b>Formulaire de saisine</b>	
<p>A adresser par courrier électronique à : <a href="mailto:sec.h3c@h3c.org">sec.h3c@h3c.org</a>  ou par courrier à H3C Conseil du commissariat aux comptes  ou à l'adresse suivante : H3C Conseil du commissariat aux comptes - 10, rue Aubert - 75009 Paris</p>	
<p><b>Votre question</b></p> <div style="border: 1px solid black; height: 100px; width: 100%;"></div>	
<p><b>Exposé et analyse de la situation*</b>          Afin de permettre l'instruction de votre saisine, un tableau présente des exemples d'informations utiles à l'instruction de votre question.          * le cas échéant, joignez au formulaire de saisine, toute pièce utile à l'examen de la saisine - exemple - lettre de mission, extrait K bis de l'entité contrôlée, ...</p> <div style="border: 1px solid black; height: 100px; width: 100%;"></div>	
<b>Votre identité</b>	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span>Madame <input type="checkbox"/></span> <span>Monsieur <input type="checkbox"/></span> </div>
	<b>Nom</b>
	<b>Prénom</b>
	<b>Qualité</b> Commissaire aux comptes <input type="checkbox"/> Autre (préciser) <input type="checkbox"/>
	<b>Dénomination ou raison sociale de la personne morale</b> (le cas échéant)
	<b>Objet social</b>
<b>Vos coordonnées</b>	<b>Adresse</b>
	<b>Numéro de téléphone</b>
	<b>Adresse électronique</b>
<p style="text-align: center;"><b>Date :</b></p> <div style="border: 1px solid black; height: 20px; width: 100%;"></div>	
<p><small>Les données saisies dans le formulaire ainsi que toute pièce jointe à l'appui de la saisine sont conservées 5 ans à compter de l'accusé réception de la saisine par le H3C.          Elles sont destinées aux services du H3C en charge du traitement des saisines.          Vous disposez d'un droit d'accès et de rectification des données vous concernant que vous pouvez exercer auprès du correspondant informatique et libertés du H3C.</small></p>	

version de 17 mai 2013

## ANNEXE 13

### Formulaire de saisine

#### *La procédure de traitement des saisines*

##### **1. Qui peut saisir le H3C ?**

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

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

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

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

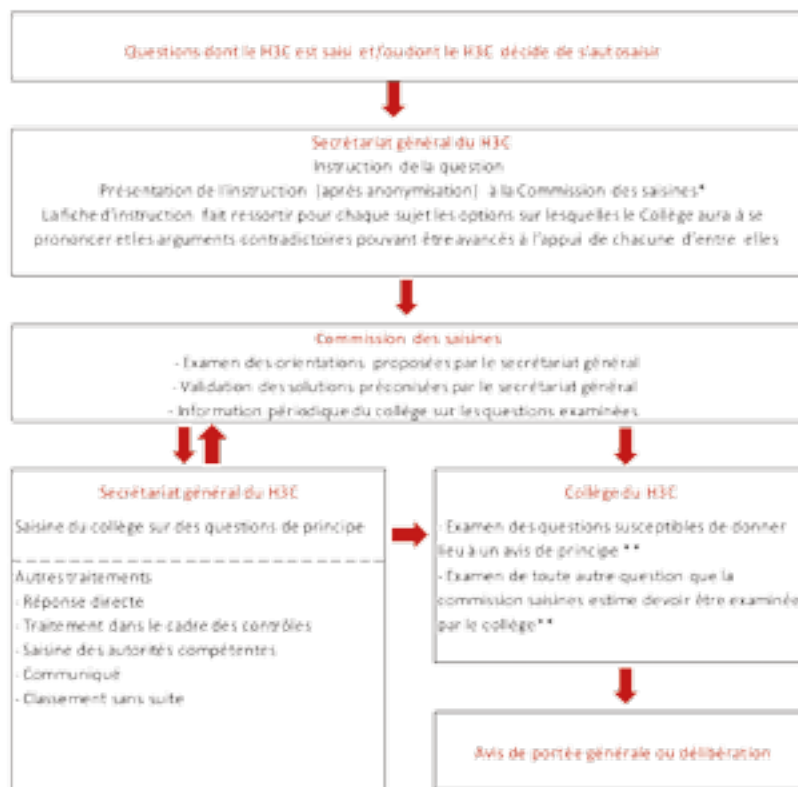
- les Présidents des CRCC ;
- tout commissaire aux comptes ;
- les entités dont les comptes sont certifiés.

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

## ANNEXE 13

### Formulaire de saisine

#### 2. Quel est le processus d'instruction des questions ?



\* pour répondre des cas particuliers de présentation directe au collège  
\*\* mises à l'ordre du jour par la Présidence

#### 3. Quelles informations doivent être communiquées au H3C ?

Le formulaire de saisine permet de renseigner les informations utiles à l'instruction de vos questions.

Les éléments relatifs à la saisine sont à adresser :

- par courrier à l'adresse suivante :  
Haut Conseil du commissariat aux comptes  
10 rue Auber  
75009 Paris
- par mail à l'attention de : [sec.h3c@h3c.org](mailto:sec.h3c@h3c.org)

# ANNEXE 13 Formulaire de saisine

Exemples d'informations utiles à l'instruction des questions adressées au H3C

(selon l'objet de la question)

Objet de la question	Informations utiles
<p><i>Approche par les risques / mesures de sauvegarde</i> : identification de risques de nature à affecter la formation, l'expression de l'opinion ou l'exercice de la mission : doute sérieux ou difficulté d'interprétation (art. 11 &amp; 12 du code de déontologie)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Exposé de la situation et identification claire des parties concernées :               <ul style="list-style-type: none"> <li>le commissaire aux comptes, un membre de son réseau, ...</li> <li>l'entité dont les comptes sont certifiés, une entité liée à cette dernière (dans ce cas, il conviendrait de préciser ce lien) ...</li> </ul> </li> <li>Cas particulier d'une succession de mission : outre les éléments mentionnés ci-avant, l'exposé de la situation devra détailler la(s) prestation(s) réalisée(s) antérieurement :               <ul style="list-style-type: none"> <li>nature des travaux réalisés</li> <li>exercice(s) comptable(s) concerné(s)</li> <li>dates de début et de fin de mission</li> <li>montant des honoraires facturés</li> </ul> </li> <li>Identification des risques associés et des mesures de sauvegarde appropriées envisagées pour remédier à la situation.               <p>Cas particulier d'un risque d'autoévaluation : l'analyse pourra être réalisée en se référant notamment à la bonne pratique professionnelle (BPP) relative à l'autoévaluation. L'exemple de questionnaire annexé à cette BPP pourra être utilement joint.</p> </li> <li>Joindre une copie du document que le commissaire aux comptes a adressé au Président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes pour l'informer qu'il va saisir le H3C pour avis.</li> </ul>
<p><i>Appartenance à un réseau</i> : doute sur l'appartenance à un réseau (art. 22 du code de déontologie)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Description du groupement :               <ul style="list-style-type: none"> <li>objectif(s) poursuivis</li> <li>modalités d'organisation</li> <li>conditions d'adhésion</li> <li>droits et obligations des membres</li> </ul> </li> <li>Analyse de la situation au regard de l'article 22 du code de déontologie</li> </ul>

## Formulaire de saisine

Objet de la question	Informations utiles
<b>Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à la personne dont les comptes sont certifiés :</b> doute quant au caractère directement lié à la mission d'une prestation de services qu'un membre du réseau est susceptible de fournir à l'entité dont les comptes sont certifiés (art. 23 du code de déontologie)	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Description détaillée de la prestation que le membre du réseau est susceptible de fournir :           <ul style="list-style-type: none"> <li>- nature des travaux demandés</li> <li>- exercice(s) comptable(s) concerné(s)</li> <li>- dates de début et de fin de mission</li> <li>- montant des honoraires estimés</li> </ul> </li> <li>○ Analyse de la situation incluant l'analyse du lien avec la mission de contrôle légal et exposé des doutes justifiant la saisine du HEC</li> </ul>
<b>Fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une personne contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés :</b> doute quant au risque d'altération à l'indépendance du commissaire aux comptes que peut engendrer la fourniture d'une prestation de services par un membre de son réseau à une personne contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés (art. 24 du code de déontologie)	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Identification de l'entité de la chaîne de contrôle dans laquelle le membre du réseau est susceptible d'intervenir</li> <li>○ Description détaillée de la prestation que le membre du réseau est susceptible de fournir :           <ul style="list-style-type: none"> <li>- nature des travaux demandés</li> <li>- exercice(s) comptable(s) concerné(s)</li> <li>- dates de début et de fin de mission</li> <li>- montant des honoraires estimés</li> </ul> </li> <li>○ Analyse de la situation incluant les doutes justifiant la saisine du Haut Conseil  <i>Cas particulier d'un risque d'autosurveillance :</i> l'analyse pourra être réalisée en se référant notamment à la bonne pratique professionnelle (BPP) relative à l'auto-révision. L'exemple de questionnaire annexé à cette BPP pourra être utilement joint.</li> </ul>
<b>Rapport entre le total des honoraires et le total des revenus :</b> difficulté sérieuse quant à l'appréciation d'une éventuelle dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de l'entité dont les comptes sont certifiés ou d'une entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle (art. 34 du code de déontologie)	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Detail des honoraires perçus dans le cadre de la mission légale par le commissaire aux comptes au niveau de chacune des entités de la chaîne de contrôle (entités liées au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce)</li> <li>○ Montant des revenus professionnels du chiffre d'affaires du commissaire aux comptes et des signataires des comptes des entités de la chaîne de contrôle</li> <li>○ Eventuelles mesures de sauvegarde appropriées mises en place ou envisagées</li> </ul>



## ANNEXE 14

Avis 2013-03 relatif au recours à un commissaire aux comptes externe à la structure d'exercice professionnel pour la mise en œuvre du dispositif de contrôle de qualité interne de cette structure

le 21 novembre 2013

Avis 2013-03

*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 commissaire aux comptes externe  
à la structure d'exercice professionnel  
pour la mise en œuvre du dispositif de contrôle de qualité interne de cette structure*

### 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 mise en œuvre de son dispositif de contrôle de qualité interne prévu aux articles L. 822-15 du code de commerce et 15 du code de déontologie, à un commissaire aux comptes, personne physique ou personne morale, qui n'appartient pas à cette structure (ci-après « commissaire aux comptes externe »).

Selon les situations rencontrées, les missions sont mises en œuvre soit par ce commissaire aux comptes externe soit par ses collaborateurs, non commissaires aux comptes.

Cette pratique soulève une question de principe quant à la possibilité d'un tel recours au regard des dispositions légales et réglementaires applicables, en particulier celles relatives au secret professionnel.

Au cours de sa séance du 21 novembre 2013, le Haut Conseil a examiné cette pratique et a émis l'avis qui suit.

### Avis du Haut Conseil

La mise en œuvre du contrôle de qualité interne est régie par les articles L. 822-15 du code de commerce et 15 du code de déontologie qui régissent également la mise en œuvre de la revue indépendante.

Le Haut Conseil considère que le recours à un commissaire aux comptes externe pour la mise en œuvre du dispositif de contrôle de qualité interne rejoint la problématique, sur laquelle il s'est prononcé, du recours à un commissaire aux comptes externe pour réaliser une revue indépendante.

Dans son avis n° 2011-06, le Haut Conseil a estimé que le recours à un commissaire aux comptes externe à la structure d'exercice professionnel pour réaliser une revue indépendante est possible, compte tenu de la rédaction de l'article L. 822-15 précité qui n'opère pas de distinction selon que le réviseur indépendant appartient ou non à la structure d'exercice professionnel détentrice du mandat et de la position exprimée par la Direction des affaires civiles et du Sceau selon laquelle « 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 ».

## ANNEXE 14

Avis 2013-03 relatif au recours à un commissaire aux comptes externe à la structure d'exercice professionnel pour la mise en œuvre du dispositif de contrôle de qualité interne de cette structure

H3C – Avis 2013-03

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 le contrôle qualité interne de cette structure est possible.

Il rappelle que la relation contractuelle entre la structure d'exercice professionnel et le commissaire aux comptes externe auquel elle recourt doit être formalisée et que les personnes ou entités dont les comptes sont certifiés par la structure d'exercice professionnel doivent être informées de ce recours.

En outre, s'agissant du recours à des collaborateurs, le Haut Conseil relève que l'article L. 823-13 du code de commerce dispose que « le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts » et que l'article L. 822-15 du même code, prévoit que « les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs (...), sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions ».

Au vu de ces dispositions, le Haut Conseil estime que l'intervention des collaborateurs non commissaires aux comptes pour l'exercice de la mission de contrôle qualité interne est possible sous réserve que les conditions suivantes soient satisfaites :

- la structure d'exercice professionnel doit établir la relation contractuelle avec le commissaire aux comptes externe et non avec les collaborateurs auxquels il recourt ;
- les travaux des collaborateurs doivent être réalisés sous la responsabilité d'un commissaire aux comptes, personne physique.

**Christine THIN**

**Présidente**

## ANNEXE 15

Avis 2014-02 relatif à la possibilité pour un associé signataire concerné par le dispositif de la rotation de réaliser la revue indépendante sur un mandat pendant le délai de viduité prévu à l'article L. 822-14 du code de commerce

le 14 février 2014

Avis 2014-02

***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 un associé signataire concerné par le dispositif de la rotation  
de réaliser la revue indépendante sur un mandat pendant le délai de viduité  
prévu à l'article L. 822-14 du code de commerce***

### **Introduction**

Le Haut Conseil s'est saisi d'une pratique, constatée à l'occasion des contrôles périodiques, selon laquelle un commissaire aux comptes, soumis à l'obligation de rotation dans le cadre d'un mandat en application de l'article L. 822-14 du code de commerce, a réalisé, pendant le délai de deux ans prévu à l'article précité, la revue indépendante sur ce mandat.

Le Haut Conseil s'est interrogé sur la conformité de cette pratique aux dispositions législatives et réglementaires relatives à la revue indépendante et à la rotation.

Au cours de sa séance du 13 février 2014, le Haut Conseil a examiné cette question et a émis l'avis qui suit.

### **Avis du Haut Conseil**

L'article 15 du code de déontologie prévoit « la mise en place d'une revue indépendante des opinions émises » pour « assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de la mission ». Cet article ne précise pas les modalités de cette mise en place.

L'obligation de rotation des commissaires aux comptes est régie par l'article L. 822-14 du code de commerce. Cet article prévoit que les commissaires aux comptes « ne peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes des personnes ou entités [au titre desquelles l'obligation de rotation s'impose à eux] avant l'expiration d'un délai de deux ans à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié. »

Le Haut Conseil relève que l'article 15 du code de déontologie prévoit que la revue indépendante porte sur « les opinions émises » à l'issue des travaux réalisés en vue de la certification des comptes. Dès lors, il considère que le réviseur indépendant participe à la mission de contrôle légal des comptes.

## ANNEXE 15

Avis 2014-02 relatif à la possibilité pour un associé signataire concerné par le dispositif de la rotation de réaliser la revue indépendante sur un mandat pendant le délai de viduité prévu à l'article L. 822-14 du code de commerce

*H3C – Avis 2014-02*

En conséquence, le Haut Conseil est d'avis que le commissaire aux comptes qui est soumis à l'obligation de rotation en application de l'article L. 822-14 du code de commerce n'est pas autorisé à réaliser, pendant le délai de deux ans prévu à l'article précité, la revue indépendante des opinions émises, telle que prévue à l'article 15 du code de déontologie, sur les comptes des personnes ou entités au titre desquelles l'obligation de rotation s'impose.

*Christine THIN*

*Présidente*

## ANNEXE 16

Avis 2014-03 relatif au contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision agricole

le 27 mars 2014

Avis 2014-03

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce  
relatif au contrôle légal des comptes des coopératives agricoles  
confié aux fédérations agréées pour la révision agricole***

### **Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi par le Président de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes de questions relatives à l'exercice du commissariat aux comptes dans le secteur coopératif agricole.

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

Ces fédérations peuvent donc assurer des missions de révision agricole et des missions de commissariat aux comptes<sup>1</sup>.

La révision agricole est une mission prévue et définie par le code rural et dont l'objet est de « [contrôler] la conformité de [la] situation et [du] fonctionnement [des coopératives et de leurs unions] aux principes et aux règles de la coopération »<sup>2</sup>.

Concernant le contrôle légal des comptes par ces fédérations, l'ordonnance du 5 octobre 2006 prévue par l'article 59 de la loi d'orientation agricole du 5 janvier 2006 a redéfini les modalités d'exercice de la mission.

Elle a introduit l'obligation que la mission de certification des comptes jusqu'alors réalisée par un réviseur agréé le soit désormais par un commissaire aux comptes, personne physique.

L'article L. 527-1-1 dispose ainsi que « *Au sein et pour le compte des fédérations agréées pour la révision mentionnées à l'article L. 527-1, les missions de contrôle légal des comptes sont exercées par les personnes physiques inscrites sur la liste prévue à l'article L. 822-1 du code de commerce. Par dérogation aux dispositions du 2° de l'article L. 822-10 du même code, ces personnes peuvent être salariées par la fédération mais ne peuvent alors exercer d'autres missions de contrôle légal des*

<sup>1</sup> **Article L.612-1 du code de commerce** « Les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique dont le nombre de salariés, le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou les ressources et le total du bilan dépassent, pour deux de ces critères, des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat, doivent établir chaque année un bilan, un compte de résultat et une annexe. Les modalités d'établissement de ces documents sont précisées par décret. Ces personnes morales sont tenues de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant.

*Pour les coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole qui n'ont pas la forme commerciale et dont les titres financiers ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, cette obligation peut être satisfaite, dans les conditions définies à l'article L. 527-1-1 du code rural et de la pêche maritime, par le recours au service d'une fédération agréée pour la révision mentionnée à l'article L. 527-1 du même code. »*

<sup>2</sup> Article L. 527-1 du code rural



## ANNEXE 16

### Avis 2014-03 relatif au contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision agricole

H3C – Avis 2014-03

*comptes. Elles peuvent, en revanche, être habilitées, en tant que réviseur agréé, à exercer les missions de contrôle de conformité prévues à l'article L. 527-1. ».*

Le décret du 10 mars 2008 a complété le dispositif et prévu l'inscription des réviseurs agréés sur la liste des commissaires aux comptes visée à l'article L. 822-1 du code de commerce. Les fédérations de révision, elles-mêmes, ne sont pas inscrites sur cette liste.

Le Haut Conseil a examiné les questions de la Compagnie nationale et échangé avec cette dernière en vue d'apprécier les situations correspondant à ces questions. Elle a également entendu les représentants du Haut Conseil de la Coopération Agricole et de l'Association Nationale de Révision.

A l'issue de ces échanges, le Haut Conseil a estimé opportun de se prononcer sur les points suivants :

#### **1. L'identité du détenteur du mandat de commissariat aux comptes**

Certaines situations relevées par la Compagnie nationale soulèvent des questions relatives aux obligations des coopératives agricoles en matière de nomination et d'identification de leur contrôleur légal des comptes et en particulier lorsque les coopératives recourent aux services d'une fédération agréée pour la certification de leurs comptes.

#### **2. La concomitance des missions de révision et contrôle légal des comptes**

Certains commissaires aux comptes salariés de fédérations exercent, pour une même coopérative, à la fois la mission de réviseur et celle de commissaire aux comptes.

#### **3. La participation au contrôle légal des comptes d'entités autres que les coopératives qui recourent aux fédérations de révision**

La Compagnie nationale expose que des commissaires aux comptes salariés de fédérations agréées pour la révision participent, en qualité de collaborateurs externes, à des missions de contrôle légal des comptes confiées à des sociétés de commissariat aux comptes. Dans d'autres cas, ces commissaires aux comptes salariés sont actionnaires de sociétés de commissariat aux comptes.

#### **4. L'application des dispositions du code de déontologie relatives à l'appartenance à un réseau au secteur de la coopération agricole et à la situation particulière présentée par la compagnie nationale et exposée ci-après**

Un commissaire aux comptes, salarié d'une fédération agréée pour la révision agricole, certifie les comptes de coopératives agricoles adhérentes de cette fédération.

Ces coopératives adhèrent également à une fédération régionale de coopération agricole consacrée à la défense des intérêts sectoriels des coopératives (ci-après « fédération syndicale »), qui propose à ses adhérents des services de conseil, notamment en matière juridique, sociale et fiscale.

Ces deux fédérations ont en commun la quasi-totalité de leurs adhérents. Elles ont des vecteurs de communication communs et une partie de leur dénomination est identique. Elles partagent également des moyens matériels et humains.

La fédération syndicale et le commissaire aux comptes salarié de la fédération agréée pour la révision détiennent des parts dans une société de commissariat aux comptes.

## ANNEXE 16

### Avis 2014-03 relatif au contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision agricole

H3C – Avis 2014-03

Cette société recourt, pour l'exercice de certaines de ses missions de contrôle légal, au personnel de la fédération agréée pour la révision et notamment au commissaire aux comptes salarié de cette fédération. Ces missions sont exercées dans des sociétés faisant partie de groupes auxquels appartiennent les adhérents des fédérations ou dans les adhérents eux-mêmes.

La fédération syndicale et la société de commissariat aux comptes ont des « clients » communs appartenant au même groupe.

#### **5. Le respect du principe général d'indépendance dans la situation ci-avant exposée**

Au cours de sa séance du 27 mars 2014, le Haut Conseil a examiné ces questions et a émis l'avis qui suit.

#### **Avis du Haut Conseil**

Le Haut Conseil rappelle tout d'abord que les dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce, en ce compris le code de déontologie, s'appliquent par principe aux commissaires aux comptes dans l'exercice de leur mission.

Au sein des fédérations de révision agricole, le commissaire aux comptes personne physique qui réalise la mission de certification des comptes pour le compte de celle-ci est tenu de respecter ces dispositions sous réserve des conditions prévues par le code rural. Etant inscrit sur la liste des commissaires aux comptes visée à l'article L. 822-1 du code de commerce, il est soumis au contrôle du Haut Conseil.

#### **1. Identité du détenteur du mandat**

Les articles L. 612-1 du code de commerce et L. 527-1-1 du code rural prévoient :

- que l'obligation de nomination d'au moins un commissaire aux comptes et un suppléant faite aux coopératives agricoles et aux sociétés d'intérêt collectif agricole qui n'ont pas la forme commerciale et dont les titres financiers ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, peut être satisfaite par le recours au service d'une fédération agréée pour la révision.
- et que la mission de contrôle légal des comptes est alors exercée au sein et pour le compte de la fédération par un commissaire aux comptes personne physique, salarié de la fédération.

Le Haut Conseil estime qu'il résulte de ces dispositions que les coopératives qui recourent au service d'une fédération agréée pour la révision pour satisfaire à leurs obligations de nomination d'un commissaire aux comptes, ne sont pas tenues de désigner formellement un commissaire aux comptes.

Leurs obligations administratives consistent à faire état du recours au service d'une fédération agréée pour la révision et à désigner cette fédération.

L'identification du commissaire aux comptes qui exerce le contrôle légal des comptes au sein et pour le compte de la fédération agréée pour la révision n'est pas requise par les textes.

Il est toutefois d'avis que la désignation de la fédération agréée pour la révision serait utilement complétée par l'identification du commissaire aux comptes salarié, personne physique, en charge de l'exercice de la mission de certification des comptes.

## ANNEXE 16

### Avis 2014-03 relatif au contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision agricole

H3C – Avis 2014-03

#### 2. Concomitance des missions de révision et de contrôle légal des comptes

Le Haut Conseil estime que l'article L. 527-1-1 du code rural n'exclut pas la concomitance des missions de révision et de contrôle légal des comptes dans une même entité.

Les commissaires aux comptes salariés des fédérations agréées de révision agricole ne sauraient toutefois délivrer aux entités qui recourent à leurs services, des prestations autres que celle relevant de la révision, telle que définie à l'article L. 527-1 du code rural, ou entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au sixième alinéa de l'article L. 821-1.

#### 3. La participation au contrôle légal des comptes d'entités autres que les coopératives qui recourent aux fédérations de révision

L'article L. 527-1-1 du code rural dispose que le commissaire aux comptes salarié de la fédération agréée pour la révision ne peut pas « *exercer d'autres missions de contrôle légal des comptes* ».

Le Haut Conseil estime que le seul fait, pour le commissaire aux comptes salarié d'une fédération agréée pour la révision agricole, d'apporter son concours à une société de commissariat aux comptes en qualité de collaborateur externe ou de détenir une fraction du capital de cette société ne suffit pas à caractériser l'exercice de la mission de commissaire aux comptes dans cette société.

Il est ainsi d'avis que les pratiques exposées par la Compagnie nationale ne sont pas contraires aux dispositions de l'article L. 527-1-1 du code rural.

Les règles applicables aux commissaires aux comptes doivent toutefois être respectées et être mises en œuvre, pour ce qui concerne le recours à un collaborateur externe, conformément aux principes de l'avis du Haut Conseil du 24 juin 2010. Cet avis rappelle en particulier que le commissaire aux comptes qui signe les rapports de certification doit conserver l'entière maîtrise de la mission.

#### 4. Application des dispositions du code de déontologie relatives à l'appartenance à un réseau dans la situation exposée par la Compagnie nationale

Le Haut Conseil rappelle que les commissaires aux comptes, et en l'espèce, le commissaire aux comptes salarié de la fédération agréée pour la révision et la société de commissariat aux comptes, sont tenus de respecter sans restriction les dispositions de l'article 22 du code de déontologie.

Ainsi, au vu de l'organisation exposée, le Haut Conseil est d'avis que :

- concernant le commissaire aux comptes, salarié de la fédération agréée pour la révision, il ne peut pas être exclu que les liens qu'il entretiendrait avec la fédération syndicale soient constitutifs d'un intérêt économique commun qui conduise à l'identification d'un réseau au sens de l'article précité ;
- pour ce qui concerne la société de commissariat aux comptes, l'existence d'une clientèle commune avec la fédération agréée de révision et la fédération syndicale et les liens capitalistiques tels que décrits constituent des indices d'appartenance à un même réseau.

Le Haut Conseil rappelle que les commissaires aux comptes doivent procéder à l'analyse de leur situation et, en cas de doute, le saisir pour avis.

## ANNEXE 16

### Avis 2014-03 relatif au contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision agricole

H3C – Avis 2014-03

#### **5. Respect du principe général d'indépendance**

En application des dispositions du code de déontologie, les commissaires aux comptes doivent éviter toute situation susceptible de porter atteinte à leur impartialité et à leur indépendance.

Le Haut Conseil estime qu'une vigilance particulière doit être portée, au regard des articles 4, 5, 6, 11 et 12 du code de déontologie :

- par le commissaire aux comptes salarié d'une fédération agréée pour la révision, lors de l'acceptation et de l'exercice de la mission de certification des comptes de coopératives qui bénéficient de prestations fournies par une fédération syndicale liée à la fédération agréée pour la révision, et à laquelle il est lui-même lié ;
- par la société de commissariat aux comptes qui a pour actionnaire(s) une fédération syndicale et/ou un commissaire aux comptes salarié d'une fédération agréée pour la révision et qui certifie les comptes d'entités adhérentes à ces mêmes fédérations ou appartenant au groupe d'entités adhérentes.

*Christine THIN*

*Présidente*

## ANNEXE 17

### Communiqué du H3C sur l'évaluation des banques par la BCE

le 2 décembre 2013

#### Communiqué

Afin d'assurer la sauvegarde et la solidité du système bancaire européen et de renforcer l'intégration et la stabilité financière en Europe, les États membres de la zone euro ont décidé d'instaurer un mécanisme de surveillance unique, confié à la Banque Centrale Européenne (BCE).

Préalablement à la mise en place de ce nouveau système de supervision bancaire, une évaluation complète des risques et de la qualité des actifs bancaires ainsi que des tests de résistance concernant les grandes banques européennes vont être menés d'ici fin 2014.

Le 23 octobre 2013, la BCE a présenté les détails de cette évaluation et publié la liste des banques qui y seront soumises.

*« L'évaluation débutera en novembre 2013 et durera douze mois. Elle sera effectuée en collaboration avec les autorités nationales compétentes des États membres participant au mécanisme de supervision unique et bénéficiera de l'appui de tierces parties indépendantes à tous les niveaux, à la BCE et auprès des autorités nationales compétentes. »*

*« En fonction des résultats intégrés de l'évaluation complète, une série de mesures devront peut-être être prises visant par exemple à adapter les provisions et les fonds propres des différentes banques ».<sup>1</sup>*

*« Les résultats, par pays et par banque, ainsi que les recommandations relatives à des mesures de contrôle feront l'objet d'une communication agrégée (...) et seront publiés préalablement à la prise en charge par la BCE de sa fonction de superviseur, en novembre 2014. »<sup>2</sup>*

Dans ce contexte, le Haut Conseil souhaite d'une manière générale attirer l'attention des commissaires aux comptes sur l'importance de l'exercice de leur jugement professionnel dans l'exécution de leurs missions, lesquelles visent à fiabiliser les informations produites par les entités. Il tient plus particulièrement à rappeler le cadre normatif de leurs interventions ainsi que le nécessaire respect des règles déontologiques applicables en cas de succession de missions.

Il souligne tout d'abord qu'en dehors de la certification des comptes, d'autres missions peuvent être confiées par l'entité à son commissaire aux comptes. Ces interventions sont toutefois strictement encadrées.<sup>3</sup> Elles doivent en particulier être autorisées par les normes d'exercice professionnel relatives aux diligences directement liées à la mission et être réalisées dans le respect des principes qu'elles énoncent et des dispositions du code de déontologie qui interdit notamment les missions de conseils et l'auto révision.

<sup>1</sup> Extrait du communiqué de presse publié par la BCE le 23 octobre 2013

<sup>2</sup> Extrait de la « note d'information sur l'évaluation complète » publiée par la BCE le 23 octobre 2013

<sup>3</sup> Extrait du communiqué de presse publié par la BCE le 23 octobre 2013

<sup>4</sup> Article L. 822-11 du code de commerce



## ANNEXE 17

### Communiqué du H3C sur l'évaluation des banques par la BCE

Le Haut Conseil rappelle ensuite l'existence d'incompatibilités en cas de succession de certaines missions et de missions de certification des comptes. Ainsi, dans le contexte pré cité, les professionnels qui interviendront auprès de banques dont ils ne sont pas commissaires aux comptes et qui seraient susceptibles de le devenir, devront prendre en compte le risque d'être placés dans une situation d'auto révision ou de nature à affecter leur jugement professionnel, l'expression de leur opinion ou l'exercice de leur mission<sup>5</sup>.

Le caractère approprié de la documentation de l'analyse de la situation au regard des règles applicables et des travaux mis en œuvre par les commissaires aux comptes sera apprécié à l'occasion notamment des contrôles périodiques auxquels ils sont soumis.

---

<sup>5</sup> Article 29 III du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

## ANNEXE 18

### Communiqué du H3C sur la bonne pratique professionnelle relative à la rotation

le 13 décembre 2013

#### Communiqué

L'article L. 822-14 du code de commerce prévoit que « *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* » de certaines entités sont soumis à l'obligation de rotation.

En 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.

A l'issue de plusieurs années d'application du dispositif, il est apparu que la mise en œuvre de la recommandation de la bonne pratique relative au « *décompte de la période de six exercices* » en cas d'admission des titres à la cotation sur un marché réglementé<sup>1</sup> était susceptible, dans certains cas, de faire obstacle à cette admission.

Dans l'attente des textes issus de la réforme européenne de l'audit, le Haut Conseil estime opportun de suspendre l'application de cette recommandation en ce qu'elle prévoit : « *que, lorsqu'un signataire a certifié les comptes d'une personne ou entité pendant cinq exercices consécutifs ou plus à la date de cotation (...), ce dernier ne puisse signer, au plus, que deux exercices additionnels, à savoir l'exercice en cours à la date de [la cotation] et l'exercice suivant* ».

<sup>1</sup> Voir paragraphe 6b de la bonne pratique professionnelle

## ANNEXE 19

### Cadre des contrôles périodiques

#### Le cadre juridique des contrôles

Le H3C fixe le cadre, les orientations et les modalités des contrôles périodiques. Il supervise les contrôles, émet des recommandations et veille à leur bonne exécution. Il met en œuvre les contrôles des cabinets de commissariat aux comptes certifiant les comptes d'Entités d'Intérêt Public (« EIP »), dits « cabinets EIP », au moins une fois tous les 3 ans, soit, « directement », soit, en les « déléguant » aux instances professionnelles.

#### LE GUIDE DES CONTRÔLES PÉRIODIQUES

Un guide des contrôles périodiques, adopté par le Haut Conseil en juillet 2012 (décision 2012-02), décrit les modalités selon lesquelles les contrôles sont effectués.

#### L'approche de contrôle

Le contrôle périodique a pour objet de vérifier, au sein d'un cabinet<sup>1</sup>, la qualité des audits réalisés par les commissaires aux comptes sur des mandats en tenant compte de l'environnement de ces mandats et notamment de l'effectivité de leur organisation et de leurs procédures visant à garantir la qualité du contrôle légal des comptes.

Les contrôles subséquents à un premier contrôle tiennent compte de la connaissance acquise du fonctionnement des cabinets lors des premiers contrôles.

Depuis le deuxième cycle triennal de contrôle, cette approche est complétée pour les « cabinets EIP » par une approche par les risques qui fait varier l'intensité des contrôles selon les risques identifiés.

L'approche par les risques conduit à inscrire au contrôle chaque année les cabinets appartenant à un réseau international qui détiennent des mandats complexes et dont la défaillance constituerait un risque majeur pour la crédibilité du commissariat aux comptes. Cette sélection vise également à assurer une cohérence avec les programmes adoptés par les homologues étrangers du H3C. Cette catégorie de cabinets a été nommée « catégorie A » pour les besoins du contrôle<sup>2</sup>.

#### L'APPROCHE PAR LES RISQUES

L'approche par les risques comprend deux composantes : le « risque-cabinet » et le « risque-entité ». La première consiste à sérier les « cabinets EIP » selon les faiblesses constatées dans la qualité de leurs audits lors du premier contrôle et l'importance des recommandations qui leur ont été adressées.

La deuxième composante consiste à identifier les risques pesant sur les entités auditées par ces cabinets (« risque-entité »). Une analyse de ces risques est effectuée avec le concours de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) et de l'Autorité de Contrôle Prudentiel et de Résolution (ACPR) concernant les entités relevant de leur surveillance.

<sup>1</sup> Un cabinet comprend un ensemble de structures d'exercice du commissariat aux comptes, inscrites et titulaires de mandats de commissariat aux comptes, partageant des procédures communes.

<sup>2</sup> Six cabinets appartiennent à cette catégorie : Deloitte, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, Mazars, PricewaterhouseCoopers.

## L'exécution des contrôles

Les contrôles des « cabinets EIP », sont mis en œuvre par le H3C. Ils sont réalisés par des contrôleurs employés par lui ou en ayant recours à des contrôleurs praticiens disposant d'expertises particulières dans des secteurs spécifiques retenus dans la définition de l'EIP, sous la supervision directe du secrétaire général du H3C.

Les cabinets EIP présentant un risque sont contrôlés directement par les contrôleurs du Haut Conseil, et ceux n'en présentant pas peuvent faire l'objet d'un contrôle « délégué ».

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

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

### LA DÉLÉGATION

Le recours à des praticiens est organisé dans le cadre d'une « délégation aux instances professionnelles » dont le champ et les modalités ont été définis par le H3C et figurent dans sa décision 2009-04.

## Le champ des vérifications

Le contrôle périodique est conduit en se référant aux dispositions légales et réglementaires régissant la profession de commissaire aux comptes en vigueur au jour des opérations de contrôle, y compris son code de déontologie et les normes d'exercice professionnel homologuées, incluant les diligences directement liées, en vigueur au moment de l'exercice des missions.

Les opérations de contrôles des « cabinets EIP » ont intégré les points suivants :

- la levée des limitations rencontrées lors du premier contrôle ;
- le suivi des recommandations ;
- l'examen des procédures internes nouvellement mises en place ;
- l'approfondissement de certaines thématiques fixées par le H3C ;
- un contrôle de mandats (ciblé ou non) comprenant le suivi des recommandations.

Les compagnies régionales ont terminé en 2013 le premier cycle du plan pluriannuel de contrôle des « cabinets non EIP ». À l'exception des quelques cas de deuxième contrôle décidés par les compagnies régionales à la suite de l'identification de faiblesses majeures lors du premier contrôle réalisé au cours du 1<sup>er</sup> cycle, ceux-ci n'intègrent pas un suivi des recommandations. Les opérations de contrôle n'intègrent pas non plus d'approfondissement de certaines thématiques.

### LE CHAMP DE VÉRIFICATIONS

Les résultats des contrôles 2013 sont relatifs à la certification des comptes intervenue principalement sur l'exercice comptable clos en 2012.

Haut conseil du commissariat aux comptes  
10, rue Auber  
75009 Paris  
[www.h3c.org](http://www.h3c.org)

Conception/Réalisation : Empreinte Corporate  
Crédit photo : © John Smith/Fancy / Photononstop - L'œil nu by Caroline M.



#### Conditions générales d'utilisation

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle, des pages publiées dans le présent ouvrage, faite sans l'autorisation de l'éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (3, rue Hautefeuille - 75006 Paris), est illicite et constitue une contrefaçon. Seules sont autorisées, d'une part, les reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, et, d'autre part, les analyses et courtes citations justifiées par le caractère scientifique ou d'information de l'œuvre dans laquelle elles sont incorporées (loi du 1<sup>er</sup> juillet 1992 - art. L122-4 et L.122-5 et code pénal art.425).