

Haut Conseil  
du commissariat  
aux comptes

# RAPPORT ANNUEL 2012



## RAPPORT ANNUEL 2012 DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

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

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

# SOMMAIRE

## LE MOT DE LA PRÉSIDENTE

p. 5

## 1<sup>ÈRE</sup> PARTIE : PRÉSENTATION DU HAUT CONSEIL

p. 7

### 1. LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE

p. 9

p. 10

p. 11

### 2. L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL

p. 13

p. 14

p. 18

p. 21

## 2<sup>ÈME</sup> PARTIE : L'EXERCICE DES MISSIONS

p. 23

### 1. CONTRIBUER À LA NORMALISATION

p. 25

p. 26

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

p. 31

p.35

Le plan stratégique du H3C

p.10 Le cadre juridique de la responsabilité sociale des entreprises p.33

La composition du collège du H3C

p.15 Liste des normes DDL homologuées p.34

Le règlement intérieur du H3C

p.17 Le cadre juridique des contrôles p.50

Les contrôleurs du H3C

p.20 L'approche de contrôle p.50

Le financement du H3C

p.21 L'exécution des contrôles p.51

Le processus d'élaboration des normes

p.26 Le guide des contrôles périodiques p.51

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

p.27 Les cabinets appartenant à la « catégorie A » p.52

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

p.28 La procédure juridictionnelle à l'encontre des commissaires aux comptes p.66

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

p.29 L'EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies) p.74

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

p.30 L'EAIG (European Audit Inspection Group) p.75

L'IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators)

p.79 Les thèmes abordés dans le rapport du H3C sur la réforme de l'audit - Juillet 2012 p.80

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

p. 37

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

p. 38

p. 40

p. 42

P. 43

### 3. CONTRÔLER

p. 45

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

p. 52

p. 53

p. 62

### 4. JUGER EN APPEL

p. 65

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

p. 66

p. 67

### 5. COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL

p. 71

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

p. 72

p. 74

p. 77

p. 79

## 3<sup>ÈME</sup> PARTIE : ANNEXES

p. 83

# SOMMAIRE

## DES ENCADRÉS



## LE MOT DE LA PRÉSIDENTE

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

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

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

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

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

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

Christine Thin



20  
12

PARTIE

# PRÉSENTATION DU HAUT CONSEIL

I

## LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE

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

## L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL

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





## 1. LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDÉPENDANTE

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

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

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

---

## 1. LE HAUT CONSEIL, AUTORITÉ PUBLIQUE INDEPENDANTE

### 1.1. LES MISSIONS DU HAUT CONSEIL

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

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

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

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

#### 1.1.1. Contribuer à la normalisation de l'audit

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

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

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

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

#### 1.1.2. Veiller au respect des règles déontologiques

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

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

20  
12

#### Le plan stratégique du H3C

Le règlement intérieur du H3C, homologué par arrêté du 11 juillet 2011, prévoit que l'autorité définit ses orientations dans un plan stratégique à trois ans.

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

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

se déclinent selon cinq axes principaux :

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

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

#### 1.1.3. Contrôler

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

En cas de manquement avéré, les contrôles peuvent conduire à saisir le procureur général, en vue d'un éventuel exercice de la procédure disciplinaire. Les contrôles effectués par le H3C s'inscrivent dans un cadre européen et international.

#### 1.1.4. Juger en appel

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

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

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

Le H3C est membre des coordinations européennes et internationales de l'audit qui rassemblent les régulateurs nationaux. Dans un contexte d'internatio-

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

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

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

- À ce titre, le H3C et l'AMF ont conclu le 11 janvier 2010 un accord relatif au contrôle des commissaires aux comptes. Celui-ci précise les modalités pratiques du concours de l'AMF dans la réalisation des contrôles périodiques et fixe les conditions des échanges d'informations entre les deux autorités dans le cadre de leurs missions respectives.
- De même, un accord conclu le 6 avril 2011 entre le H3C et l'ACP précise les modalités pratiques d'assistance de l'ACP dans le cadre des contrôles réalisés par le H3C et les modalités des échanges d'informations entre ces deux autorités.

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

Le H3C est également membre du Conseil d'orientation de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (COLB). Il collabore avec les autorités publiques nationales et les organisations internationales dès lors que son expertise en tant que régulateur de l'audit est requise. Il a ainsi été auditionné en 2012 par le Sénat et l'Assemblée Nationale dans le cadre de missions d'information relatives à la lutte contre l'évasion fiscale et à la réforme des tribunaux de commerce. Par ailleurs, le H3C a été entendu dans le cadre des évaluations de la France par l'OCDE<sup>1</sup> et le FMI<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Organisation de Coopération et de Développement Économique

<sup>2</sup> Fond Monétaire International



## 2. L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL

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

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

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

## 2. L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL



### 2.1. LE COLLÈGE

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

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

- trois magistrats, issus de la Cour de cassation, de la Cour des comptes et de l'ordre judiciaire, le président étant le magistrat issu de la Cour de cassation ;

- le président de l'Autorité des marchés financiers ou son représentant, le directeur général du Trésor ou son représentant, un professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;

- trois personnalités qualifiées dans les matières économique et financière : deux ayant compétence dans le domaine des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, une ayant compétence dans le domaine des petites et moyennes entreprises ou en matière d'associations ;

- trois commissaires aux comptes, dont deux ayant une expérience du contrôle des comptes d'entités qui procèdent à des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou qui font appel à la générosité publique.

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

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



**Laurent Vallée,**  
Directeur des  
affaires civiles et  
du Sceau



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

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

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

### La composition du collège du H3C



**Christine Thin,**  
présidente,  
conseiller à la Cour de cassation



**Jean-Pierre Zanoto,**  
conseiller à la Cour de cassation



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



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



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



**Charles Sarrazin,**  
représentant du  
directeur général du  
Trésor



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



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



**Philippe Christelle,**  
directeur de l'audit  
interne



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



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



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



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



**Antoine Mercier,**  
commissaire aux  
comptes



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



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



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



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

## 2.1.2. Les commissions consultatives spécialisées

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

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

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

### • Commission spécialisée en matière de normes

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

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

#### Membres de la commission :

M. Antoine Mercier (président),

M. Philippe Christelle,

M. Jean-Pierre Zanoto,

Le représentant de l'AMF

À compter du changement de collège :

M. Jacques Ethevenin (président),

Mme Catherine Sabouret,

M. Jean-Pierre Zanoto,

M. Antoine Mercier

### • Commission spécialisée en matière de saisines

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

#### Membres de la commission :

M. Hervé Synvet (président),

M. Antoine Mercier,

M. Jean-Michel de Mourguès,

Le représentant de l'AMF

À compter du changement de collège :

M. Antoine Mercier (président),

M. Bernard Castagnède,

Le représentant de l'AMF

### • Commission spécialisée en matière internationale

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

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

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

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

#### Membres de la commission :

M. Jean-Marie Pillois (président),

Mme Christine Thin,

Le représentant du directeur général du Trésor

À compter du changement de collège :

M. Philippe Christelle (président),

Mme Sylvie Perrin,

Mme Christine Thin,

Le représentant du directeur général du Trésor

**2012**

## Le règlement intérieur du H3C - arrêté du 11 juillet 2011

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

### L'organisation du H3C

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

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

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

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

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

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

### Les relations institutionnelles

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

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

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

## 2.2. LE SECRÉTARIAT GÉNÉRAL

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

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

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

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



Philippe Steing  
Secrétaire général  
Laurence Duflo  
Secrétaire général adjoint

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

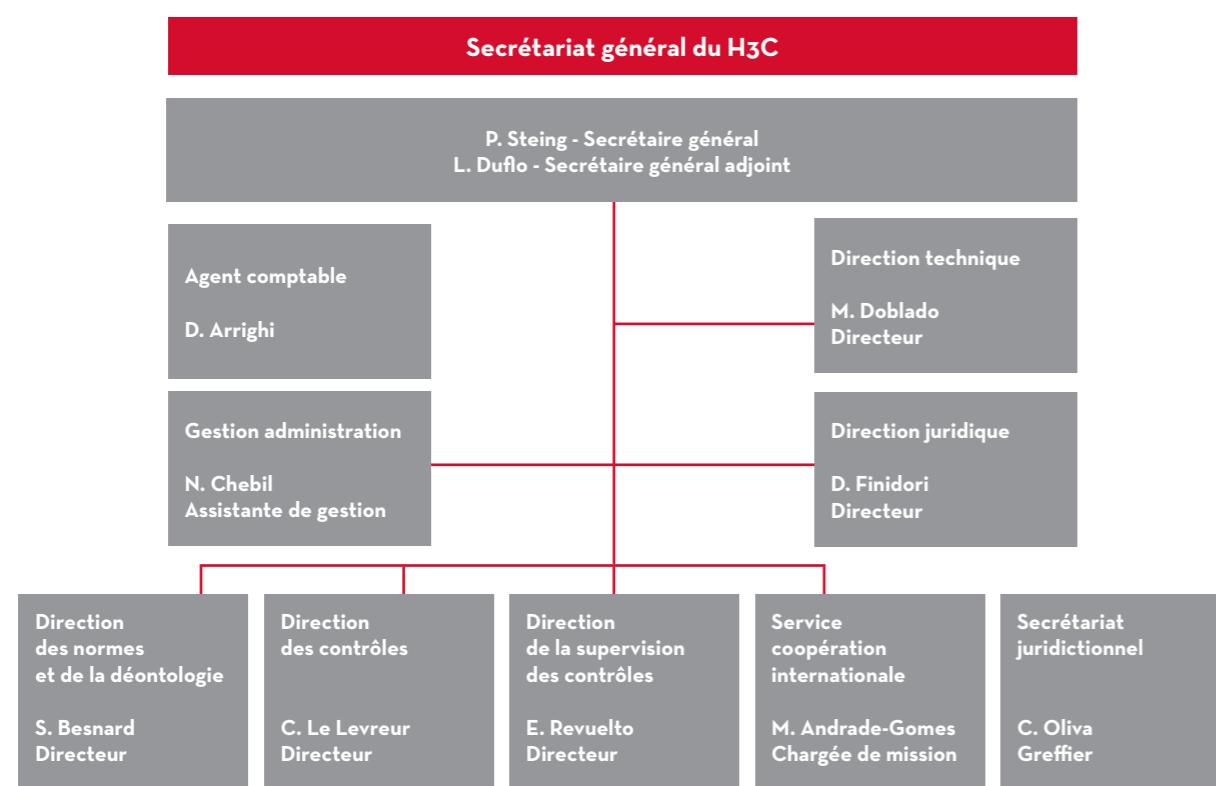
- La **direction des normes** et de la déontologie instruit les dossiers et les saisines qui relèvent de son domaine. Elle est consultée sur l'ensemble des questions relatives à la doctrine et aux pratiques professionnelles. Elle contribue aux travaux des instances internationales dans les domaines normatifs et déontologiques auxquels le H3C estime utile de participer.

- La **direction des contrôles** réalise les contrôles des cabinets de commissariat aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public.

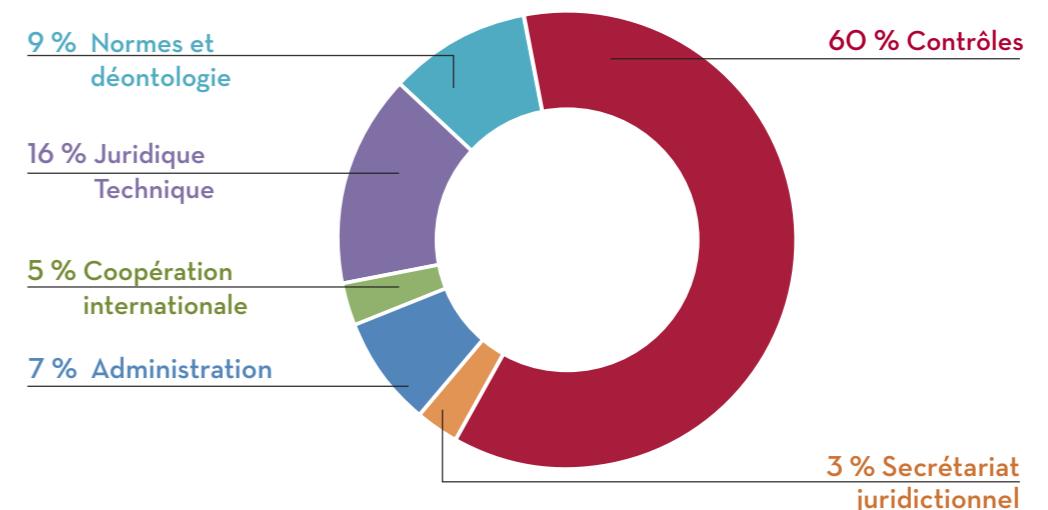
- La **direction de la supervision des contrôles** prépare les décisions du H3C relatives au cadre et aux orientations des contrôles. Elle supervise les contrôles effectués par les instances professionnelles. Elle revoit les rapports et exploite les résultats de l'ensemble des contrôles et en rend compte au collège. Elle élaborer 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.

### 2.2.2. L'organigramme des services



### 2.2.3. La répartition des effectifs par activités



#### 2.2.4. Les ressources humaines

En 2012, les effectifs du H3C ont connu une évolution modérée, l'effort de recrutement portant essentiellement sur les contrôleurs. En 2013, la poursuite du renforcement des effectifs est prévue, en lien essentiellement avec les contrôles. Le H3C continue, par ailleurs, de veiller au maintien et au renforcement des compétences de son personnel et a consacré en 2012 des moyens importants à ce titre.



	2012	2011
<b>Agents du secrétariat général*</b>	<b>41,9</b>	<b>38,9</b>
dont contrôleurs	16,9	14,9
<b>Collège</b>	<b>12</b>	<b>12</b>
Présidente (à temps plein)	1	1
Autres membres	11	11
<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 dix ans d'expérience professionnelle. La conduite des contrôles périodiques requiert en effet :

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

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

20  
12

#### 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 et contributions dus par les commissaires aux comptes, collectés et reversés au H3C par la CNCC.

Depuis 2011, un financement complémentaire est versé au H3C par la CNCC. Il est destiné à la prise en charge de la rémunération des contrôleurs qualité employés par le H3C depuis le 1<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 contrôle budgétaire : le comité d'audit

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

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

##### 2.3.3. Les comptes 2012 du H3C

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

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

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

#### Le financement du H3C

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

- une contribution annuelle pour chaque commissaire aux comptes : 10 € par personne inscrite,
- un droit fixe sur chaque rapport de certification émis :

\* 1 000 € pour les rapports relatifs aux entités dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé,

\* 500 € pour les rapports relatifs aux entités dont les titres sont offerts au public sur un système multilatéral de négociation autre qu'un marché réglementé,

\* 20 € pour les autres rapports de certification. Le recouvrement de ces droits et contributions est assuré par la CNCC, qui en détermine les modalités pratiques.

L'article L. 821-6-1 du code de commerce, créé par la loi de finance rectificative pour 2009, instaure à compter du 1<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.

# L'EXERCICE DES MISSIONS

II

## **1. CONTRIBUER À LA NORMALISATION**

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

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

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

## **3. CONTRÔLER**

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

## **4. JUGER EN APPEL**

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

## **5. COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL**

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





## 1. CONTRIBUER

### À LA NORMALISATION

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

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

Le 26 juillet 2012, deux normes ont été homologuées :

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

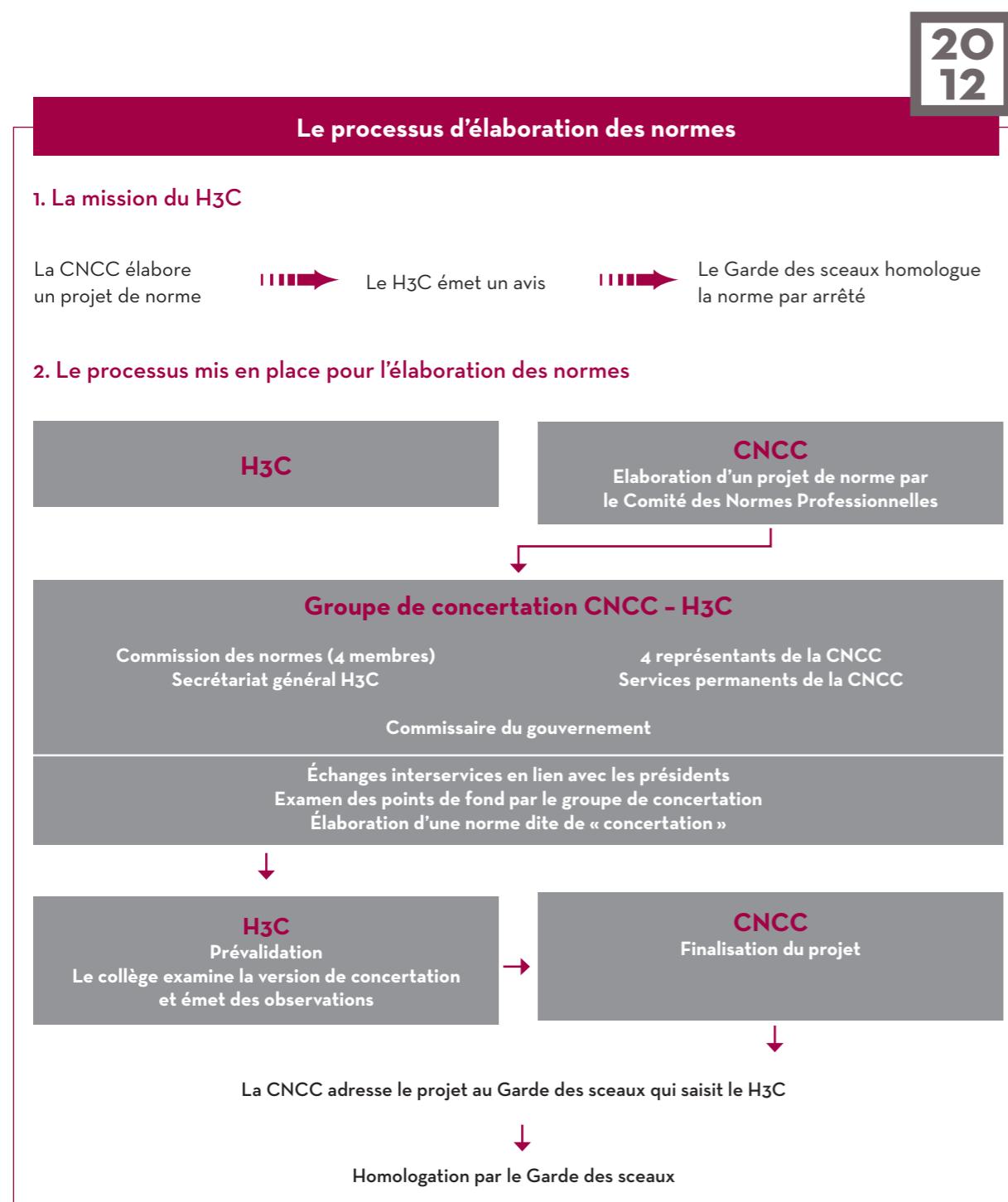
Ces normes, élaborées pour tenir compte de l'évolution du référentiel international, clarifient et précisent la façon dont le commissaire aux comptes recourt aux seuils de signification et de planification. Ces seuils s'appliquent tout au long de sa mission, de l'appréciation des travaux à mettre en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

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

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

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

## 1. CONTRIBUER À LA NORMALISATION



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

#### 1.1.1. Les normes homologuées en 2012

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

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

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

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

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

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

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

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

### 2012

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

##### Anomalie significative

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

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

##### Seuil de planification

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

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

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

##### Documentation

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

**20  
12**

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

### Anomalies manifestement insignifiantes

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

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

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

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

### Certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale

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

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

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

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

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

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

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

- le fait générateur de la comptabilisation des prestations en nature maladie-maternité-invalidité-décès (dispositif « tiers payant de la carte sésame vitale »). Les travaux spécifiques que doit mettre en œuvre le commissaire aux comptes sur le traitement réservé aux prestations qui ne sont pas reconnues expressément par l'assuré sont prévus par la norme. Ces travaux portent sur l'application, par l'organisme, des dispositifs prévus par le code de la sécurité sociale et qui s'inscrivent dans le cadre général de la lutte contre la fraude ;
- l'externalisation de certaines opérations auprès d'entités dont les comptes sont soumis à la certification de la Cour des comptes. Le commissaire aux comptes peut collecter les éléments relatifs à ces opérations auprès des membres et personnels de la Cour des comptes. Pour ce faire, il met en oeuvre les procédures définies à l'article R. 143-13<sup>3</sup> du code des juridictions financières et par l'arrêté du 21 juin 2011.

La norme relative à la « certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale » est applicable aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

**20  
12**

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

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

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

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

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

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

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

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

- « I.- ... les renseignements demandés par les commissaires aux comptes ont pour objet de leur apporter, pour l'exercice de la mission de certification des comptes prévue à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, l'assurance raisonnable que les éléments de comptes des organismes, branches et activité de recouvrement du régime général qui retracent les opérations effectuées pour le compte des organismes dont ils sont commissaires aux comptes ne comportent pas d'anomalie significative...»

- III.-Les renseignements communiqués aux commissaires aux comptes sont couverts par le secret professionnel des commissaires aux comptes conformément à l'article L. 822-15 du code de commerce.

- IV.-Ne peuvent donner lieu à communication les documents couverts par le secret des délibérations des magistrats de la Cour des comptes.

- V.-Les transmissions d'informations prévues par le présent article sont effectuées par le président de la formation compétente ou, le cas échéant, par un conseiller maître qu'il a désigné à cet effet.

Le procureur général près la Cour des comptes est tenu informé des demandes présentées par les commissaires aux comptes en application des dispositions du présent article et des réponses que le président de la formation compétente, ou le conseiller maître qu'il a désigné à cet effet, leur a apportées.

- VI.-Le président de la formation compétente, ou le conseiller maître qu'il a désigné à cet effet, informe les organismes mentionnés à l'article LO 132-2-1 de la teneur des renseignements communiqués aux commissaires aux comptes en application du présent article.

- VII.-Les dispositions du présent article sont applicables aux commissaires aux comptes des entités dont une partie des opérations est gérée par les organismes, branches ou activités mentionnés à l'article LO 132-2-1

#### Arrêté du 21 juin 2011 - extrait

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

- « 1° la nature et l'étendue des travaux d'audit ;

- 2° l'appréciation portée sur le risque d'anomalie significative dans les comptes, telle qu'elle résulte notamment de l'examen des systèmes d'information, du contrôle interne, des règles, méthodes et processus d'estimation comptables, de la mise en œuvre des procédures analytiques, du recueil probant à l'appui des écritures comptables et, le cas échéant, des événements postérieurs à la clôture ;

- 3° les modifications qui paraissent devoir être apportées aux comptes (...) »

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

20  
12

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

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

Norme homologuée en 2012

Norme amendée en 2012

### 1.1.2. Les travaux en cours

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

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

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

En outre, lorsque l'auditeur du prestataire de services est un commissaire aux comptes, se pose la question de la possibilité, pour cet auditeur, de répondre aux besoins du commissaire aux comptes de l'« entité utilisatrice » au vu du dispositif légal.

Au titre des diligences à mettre en œuvre pour l'obtention d'éléments suffisants pour la certification des comptes, le groupe de concertation a engagé des travaux sur un projet de norme élaboré par la CNCC, à partir de la norme internationale ISA 402 clarifiée « Audit considerations relating to an entity using a service organization ».

Pour ce qui concerne la possibilité, pour l'auditeur du prestataire, de répondre aux besoins du commissaire aux comptes de l'entité utilisatrice, le groupe a identifié l'opportunité d'élaborer une norme DDL (diligences directement liées) à partir de l'ISAE<sup>4</sup> 3402 « Assurance Reports on Controls at a Service Organization ».

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

#### • Autres travaux

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

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

<sup>4</sup> International Standards on Assurance Engagements (ISAE)

20  
12

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

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

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

## 1.2. LES DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION

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

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

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

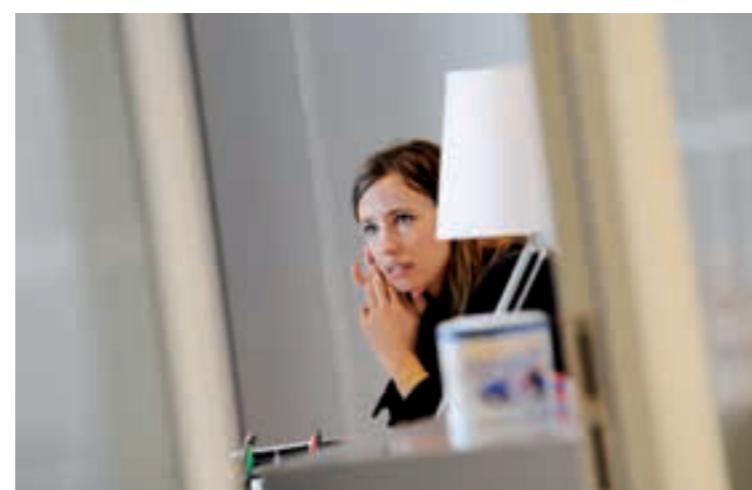
engagée par le H3C (via un groupe « DDL » dédié créé en son sein) sur le périmètre d'intervention du commissaire aux comptes.

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

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

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

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



### Le cadre juridique de la responsabilité sociale des entreprises

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

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

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

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

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

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

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

Les informations sociales et environnementales, figurant ou devant figurer au regard des obligations légales et réglementaires, font l'objet d'une vérification par un organisme tiers indépendant, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'Etat. Cette vérification donne lieu à un avis qui est transmis à l'assemblée des actionnaires ou des associés en même temps que le rapport du conseil d'administration ou du directoire. L'alinéa précédent s'applique à partir de l'exercice qui a été ouvert après le 31 décembre 2011 pour les entreprises dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé. Il s'applique à partir de l'exercice clos au 31 décembre 2016 pour l'ensemble des entreprises concernées par le présent article.

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

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

« I - L'organisme tiers indépendant appelé à vérifier, en application du septième alinéa de l'article L. 225-102-1, les informations devant figurer, en vertu de son cinquième alinéa, dans le rapport présenté par le conseil d'administration ou le directoire de la société, est désigné, selon le cas, par le directeur général ou le président du directoire, pour une durée qui ne peut excéder six exercices, parmi les organismes accrédités à cet effet par le Comité français d'accréditation (COFRAC) ou par tout autre organisme d'accréditation signataire de l'accord de reconnaissance multilatéral établi par la coordination européenne des organismes d'accréditation. L'organisme tiers indépendant est soumis aux incompatibilités prévues à l'article L. 822-11.

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

a) une attestation relative à la présence dans le rapport de gestion de toutes les informations prévues par l'article R. 225-105-1 signalant, le cas échéant, les informations omises et non assorties des explications prévues au troisième alinéa de l'article R. 225-105 ;

b) un avis motivé sur :

- la sincérité des informations figurant dans le rapport de gestion ;
- les explications relatives, le cas échéant, à l'absence de certaines informations en application du troisième alinéa de l'article R. 225-105 ;
- c) les diligences qu'il a mises en œuvre pour conduire sa mission de vérification. (...)

<sup>5</sup> Amendée par l'article 12 de la loi Wasnam du 22 mars 2012

20  
12

### Liste des normes DDL homologuées

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

### 1.3. LES AUTRES TRAVAUX NORMATIFS

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

À l'occasion d'un avis<sup>6</sup> visant à répondre aux interrogations de la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques (CNCCFP) portant notamment sur l'application de certaines dispositions normatives dans le contexte spécifique de la certification des comptes des partis et groupements politiques, le H3C avait considéré « qu'il serait opportun qu'un avis technique soit élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en vue, d'une part, d'expliquer les risques propres aux partis et groupements politiques et, d'autre part, de présenter les diligences appropriées qui en résultent pour les commissaires aux comptes qui contrôlent ce type d'organismes. »

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

<sup>6</sup> Avis n° 2011-21 du 28 novembre 2011





## 2. VEILLER AU RESPECT

## DES RÈGLES DÉONTOLOGIQUES ET GUIDER LES PROFESSIONNELS DANS L'APPLICATION DES RÈGLES

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

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

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

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

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

### 2.1. LA PROCÉDURE DE TRAITEMENT DES SAISINES ET QUESTIONS

#### 2.1.1. Les personnes habilitées à saisir le H3C

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

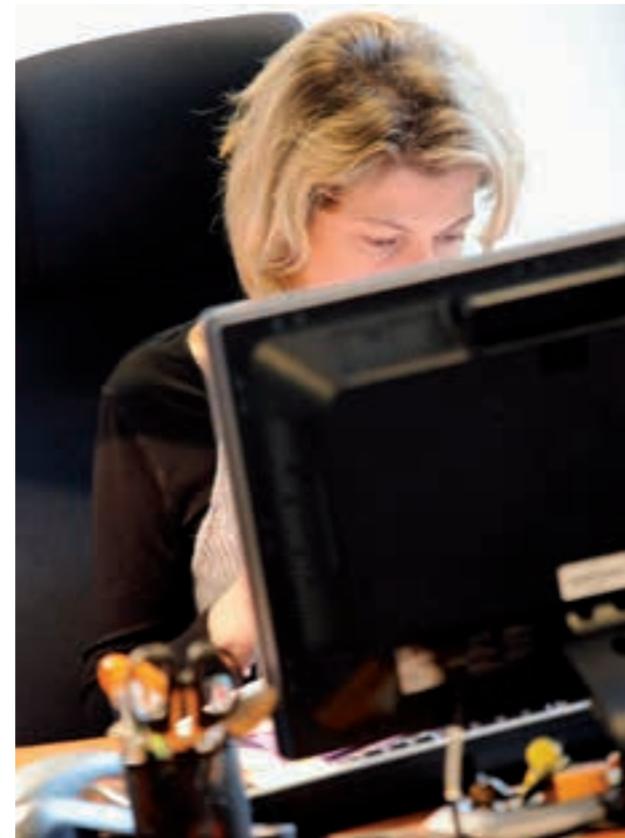
- le Garde des sceaux, ministre de la justice ;
- le ministre chargé de l'économie ;
- le procureur général près la Cour des comptes ;
- le président de la CNCC ;
- l'Autorité des marchés financiers.

Il peut s'autosaisir des mêmes questions.

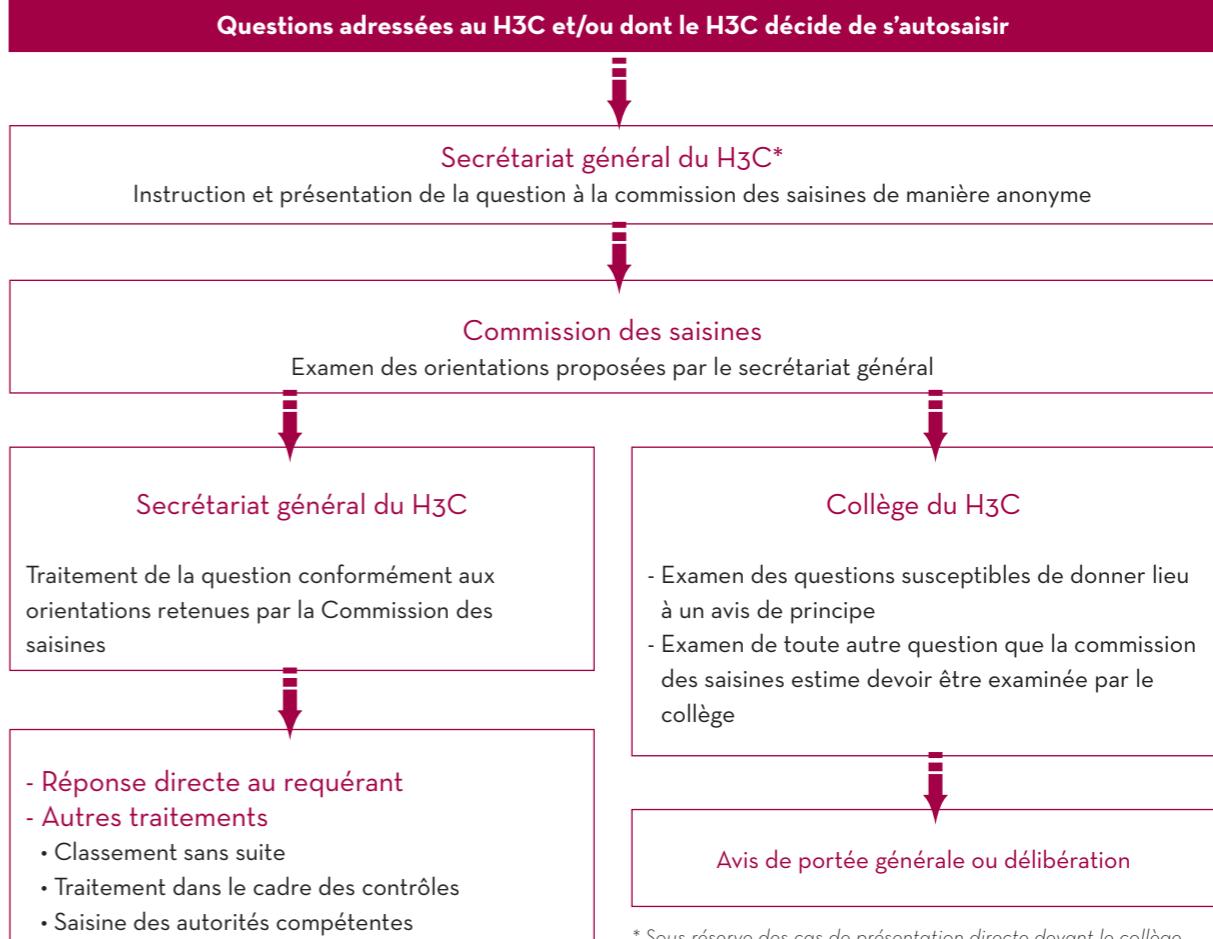
En application du même article, le H3C peut être également saisi de toute question relative aux normes d'exercice professionnel, aux bonnes pratiques professionnelles, à la déontologie et l'indépendance des commissaires aux comptes par :

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

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



#### 2.1.2. Le traitement des questions et saisines



#### 2.1.3. Les questions et saisines reçues en 2012

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

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

## 2.2. LES AVIS RENDUS EN 2012

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

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

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

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

Dans son avis, le H3C précise :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 2.3. LES RÉPONSES DIRECTES

Les réponses directes abordent les thèmes qui suivent :

### Incompatibilités, interdictions

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

### Nomination, cessation des fonctions

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

### Indépendance, impartialité, conflit d'intérêts

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

### Succession de missions

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

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

## 2.4. LES QUESTIONS ET SAISINES EN COURS DE TRAITEMENT

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

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

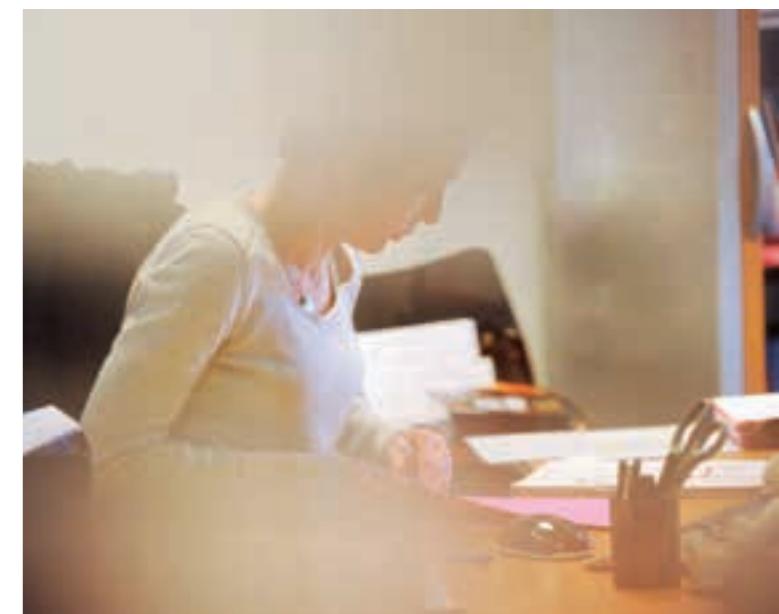
- des débats majeurs sur les prestations non audit sont en cours au plan européen,
- l'environnement légal, réglementaire et économique évolue. Le besoin de sécurisation et de transparence de l'information, ressenti avec une densité particulière dans un contexte de crise économique, a conduit au renforcement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

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

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

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

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





## 3. CONTRÔLER

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

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

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

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

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

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

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

## Programme 2012

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

## Résultats des contrôles

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Suivi des contrôles des programmes précédents**

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

### **Recommandations issues des résultats des contrôles réalisés en 2012**

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

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

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

### 3. CONTRÔLER

20  
12

#### Le cadre juridique des contrôles

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

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

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

20  
12

#### L'approche de contrôle

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

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

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

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

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

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

Les résultats des contrôles 2012 sont relatifs à la certification des comptes intervenue principalement sur l'exercice comptable clos en 2011<sup>8</sup>.

20  
12

#### L'exécution des contrôles

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

Les cabinets présentant un risque sont contrôlés directement par les contrôleurs du H3C, et ceux ne présentant pas de risque particulier 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.



#### Le guide des contrôles périodiques

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

20  
12

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

### 3.1. LE PROGRAMME DE CONTRÔLE DE L'ANNÉE 2012

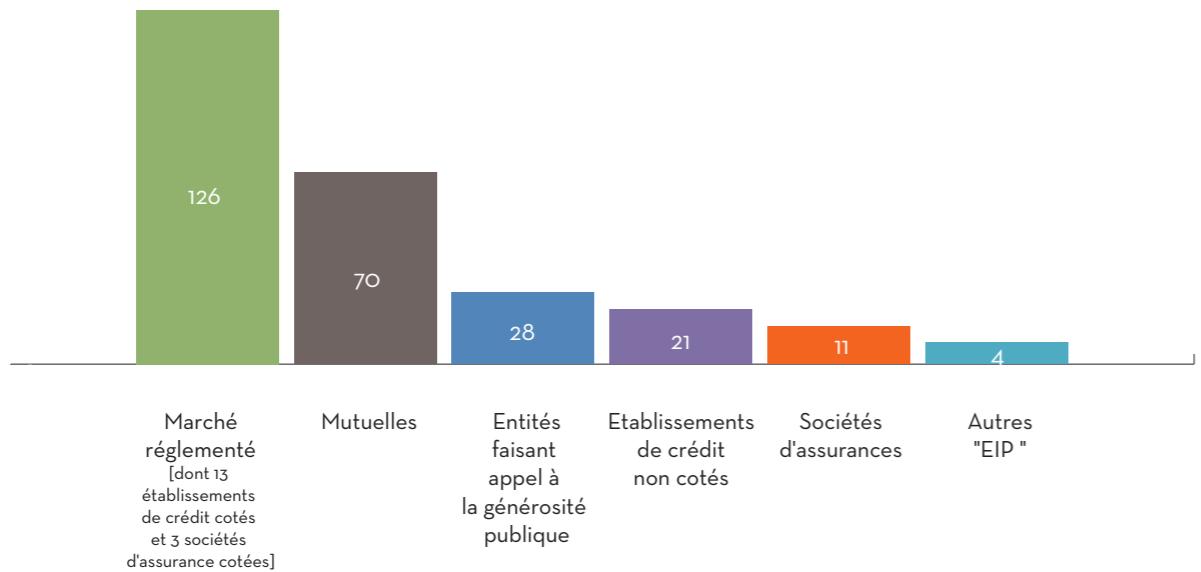
#### 3.1.1. Les cabinets EIP

Les contrôles de l'année 2012 ont porté sur **146 cabinets EIP** dont 4 appartenant à la catégorie A. Les 146 cabinets EIP<sup>9</sup> contrôlés, constitués de 459 structures d'exercice professionnel détiennent au total plus de 51 000 mandats pour lesquels les cabinets ont consacré au total plus de 8 600 000 heures à la certification des comptes. 1 869 mandats sont relatifs à des EIP.

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

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

#### Profil des 260 mandats EIP contrôlés



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

2012

#### Les cabinets appartenant à la « catégorie A »

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

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

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

#### 3.1.2. Les cabinets non EIP

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

### 3.2. LES RÉSULTATS

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.2.1.2. Les améliorations attendues

Des améliorations sont encore attendues dans les domaines suivants :

#### A. Application des procédures

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

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

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

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

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

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

#### C. Dispositif de contrôle interne de qualité

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

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

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

#### D. Démission du commissaire aux comptes

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

#### E. Documentation des diligences

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

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

#### F. Application des normes d'exercice professionnel

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

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

#### G. Contrôle de l'information financière

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



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

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

#### 7 mandats présentent des insuffisances



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

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

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

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

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

Les améliorations constatées se sont traduites notamment par :

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

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

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

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

##### A. Outils méthodologiques

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

##### B. Ressources humaines

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

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

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

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

### D. Contrôle interne de qualité

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

### E. Respect des obligations réglementaires

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

céduire relative à la rotation du signataire en application de l'article L. 822-9 du code de commerce est en constante augmentation, mais cette procédure n'intègre pas toujours l'identification des filiales importantes pour lesquelles une rotation de l'associé signataire doit intervenir. Les demandes de dérogations au barème d'heures ne sont pas effectuées de manière systématique pour environ 20% des cabinets contrôlés, contre un tiers l'année précédente. Les déclarations d'activité sont encore partielles ou erronées, quoique de façon moins importante que les années précédentes. Quelques cabinets n'ont pas publié de rapport de transparence contre plus d'un tiers des cabinets l'année précédente. Il s'agit le plus souvent de cabinets détenant un seul mandat relevant du marché réglementé. Par ailleurs, des omissions dans le contenu du rapport de transparence, telles que l'attestation du respect des dispositions relatives à la formation professionnelle des commissaires aux comptes et les informations financières sur le cabinet ont été constatées. Ont été également notés des retards de publication.

#### F. Blanchiment

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

#### G. Démission du commissaire aux comptes et actionnariat

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

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

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

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

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

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

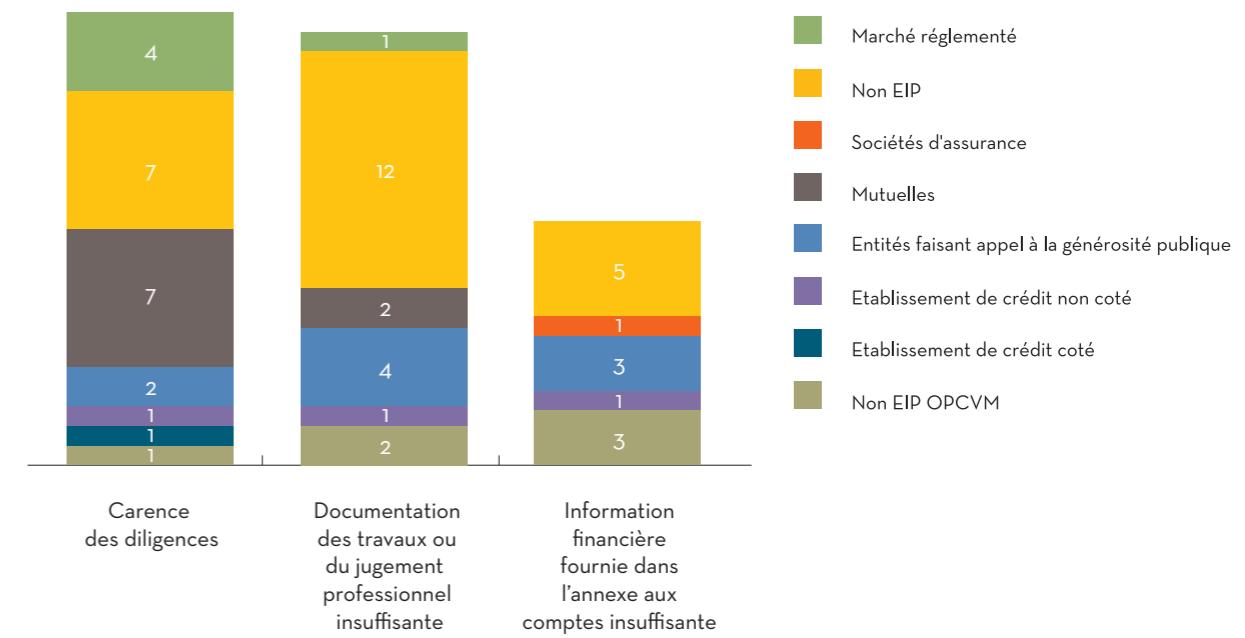
Des lettres de mission incomplètes, une absence de recours à des techniques de contrôle sans justification dans le dossier de travail et sans mise en

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

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

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

#### 58 mandats présentent des insuffisances



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

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

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

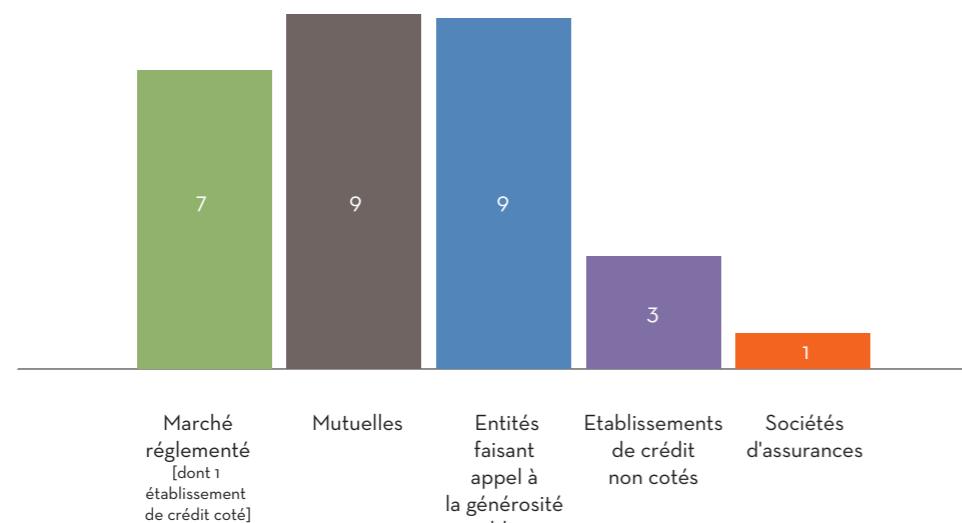
<sup>11</sup> 6 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé, dont 1 établissement de crédit coté, 2 établissements de crédit et 1 entité non EIP.

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

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

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

#### Profil des 29 mandats EIP présentant des défaillances



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

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

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

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

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

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

##### A. Organisation et procédures spécifiques au commissariat aux comptes

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

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

##### B. Ressources humaines

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

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

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

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

### D. Respect des obligations réglementaires

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

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

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

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

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

##### • Démarche d'audit

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

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

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

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

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

#### • Contrôle de l'information financière

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

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

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

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

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

### 3.3. LE SUIVI DES CONTRÔLES ET DES RECOMMANDATIONS

Depuis l'année 2010, dans le cadre de ses prérogatives, le secrétaire général du H3C émet des recommandations. Il s'attache à adresser à chaque cabinet contrôlé un courrier signifiant la fin du contrôle et comportant un volet recommandations. Ces courriers sont émis à partir de la revue approfondie des restitutions individuelles. À la suite de l'émission de ces recommandations, un suivi est mis en place aux fins de vérifier que les cabinets ont pris les mesures correctrices attendues. Lorsque les faiblesses ne sont pas considérées comme majeures, les actions correctrices prises par le cabinet sont suivies dans le cadre d'un contrôle périodique subséquent<sup>12</sup>. En cas de déficiences relevées dans la conduite de la mission légale, le suivi des actions prises par le cabinet peut donner lieu à un contrôle prématué avant l'accomplissement de la périodicité de contrôle. Dans les cas les plus graves, des saisines du parquet général à toutes fins peuvent être faites.

#### 3.3.1. Les cabinets EIP

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

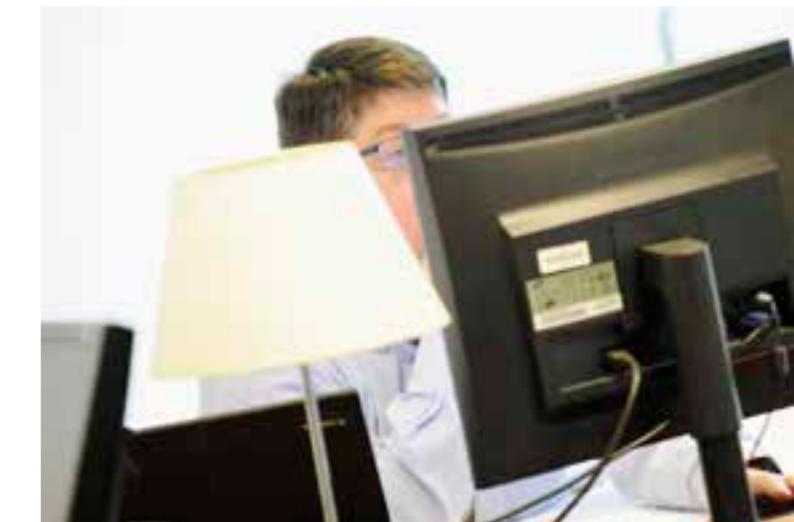
- 67% des cabinets ne requièrent pas un suivi spécifique,
- pour 30% des cabinets, le secrétaire général a demandé aux cabinets d'adresser au H3C un plan d'amélioration,
- enfin, le secrétaire général du H3C a saisi à toutes fins utiles le procureur général au regard de l'importance des carences professionnelles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

#### 3.3.2. Les cabinets non EIP

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

A ce jour, près de deux tiers des résultats des contrôles réalisés entre 2009 et 2012<sup>13</sup> ont été exploités. Ils ont donné lieu à l'émission de plus de **2 000 recommandations individuelles**. Chaque président de compagnie régionale a reçu une copie des recommandations individuelles émises par le secrétaire général du H3C.

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



<sup>12</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.  
<sup>13</sup> Relatifs aux programmes 2008 à 2011.



## 4. JUGER EN APPEL

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

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

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

---

## 4. JUGER EN APPEL

20  
12

### La procédure juridictionnelle à l'encontre des commissaires aux comptes

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

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

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

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

Il peut également procéder au retrait de l'honorariat.

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

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

### 4.1. LES DONNÉES CHIFFRÉES

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

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

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

#### 4.1.2. Les décisions rendues

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

	2012	2011
Discipline	4	0
Honoraires	4	1
Inscription	10*	6
<b>Total</b>	<b>18*</b>	<b>7</b>

\* dont une décision avant dire droit



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

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

Les décisions disciplinaires prononcées en 2012 se ventilent comme suit :

Nombre	
Irrecevabilités	2
Interdiction temporaire d'exercer	1
Radiation	1
<b>TOTAL</b>	<b>4</b>

### 4.2. LES DÉCISIONS RENDUES

#### 4.2.1. Les décisions rendues en matière disciplinaire

##### A. Irrecevabilités d'appel

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

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

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

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

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

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

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

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

##### **A. Compétence du H3C**

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

##### **B. Forclusion**

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

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

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

##### **C. Question prioritaire de constitutionnalité**

Dans un dossier opposant le commissaire aux comptes à la société dont il certifiait les comptes, sur le montant des honoraires dus, une question prioritaire de constitutionnalité a été soulevée par la société, concernant la disposition visée à lalinéa 3 de l'article R. 823-18 du code du commerce, qui édicte un délai de forclusion de l'action, de un mois et quinze jours, à partir de la saisine du président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes aux fins de conciliation. Selon elle, cette disposition qui n'a pas fait l'objet d'une décision du Conseil constitutionnel la déclarant conforme à la constitution, prive le justiciable d'un degré de juridiction, le délai édicté par le texte étant, en l'espèce, expiré avant même que n'ait été tenue la réunion de conciliation, et alors que seule la notification d'une décision peut faire courir des délais de recours.

Le H3C a, tout d'abord, examiné s'il devait être considéré comme une juridiction, au regard des dispositions de l'article 23-1 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 modifiée par la loi organique du 10 décembre 2009. Pour retenir qu'il avait cette qualité, il a relevé qu'autorité publique indépendante, instituée par la loi, il avait, notamment, pour mission

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

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

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

#### **4.2.3. Les décisions rendues en matière d'inscription**

##### **A. Inscription modificative**

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

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

##### **B. Transfert d'inscription**

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

##### **C. Cessation d'activité**

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

#### **4.2.4. Arrêt du Conseil d'État en matière disciplinaire**

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



## 5. COOPÉRER EN EUROPE ET À L'INTERNATIONAL

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

Outre sa participation active à l'EGAOB<sup>14</sup> et à l'EAIG<sup>15</sup>, le H3C a co-signé plusieurs lettres communes avec ses homologues en 2012, et début 2013, en réponse aux consultations organisées par l'IAASB<sup>16</sup> et l'IESB<sup>17</sup> concernant les normes d'audit internationales et le code international d'éthique.

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

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

<sup>14</sup> European Group of Auditors' Oversight Bodies

<sup>15</sup> European Audit Inspections Group

<sup>16</sup> International Audit and Assurance Standards Board

<sup>17</sup> International Ethics Standards Board for Accountants

## 5. COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL

### 5.1. LES RELATIONS BILATÉRALES

#### 5.1.1. Le cadre juridique de la coopération

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

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

Le 18 janvier 2013, le H3C a signé un protocole de coopération avec l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). La conclusion de ce protocole intervient à la suite de la décision du 19 janvier 2011 de la Commission Européenne qui reconnaît l'équivalence du système de surveillance de la Suisse. Le protocole se fonde sur la reconnaissance mutuelle des systèmes de surveillance mis en place par chaque autorité auprès des contrôleurs légaux relevant de sa compétence. Il a pour objectif d'améliorer la qualité de l'audit, d'aider à développer la confiance dans les rapports d'audit et de renforcer la confiance des investisseurs dans les marchés financiers respectifs, notamment dans le cadre du contrôle des comptes d'entités ayant des activités transfrontalières. Il permet l'échange d'informations entre autorités dans le respect des conditions fixées par l'accord.

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

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

(annexe 9 : accord de coopération ASR / H3C)

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

Le 31 janvier 2013, le H3C a signé un protocole d'accord avec son homologue américain, le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). La conclusion de ce protocole intervient à la suite de la décision d'adéquation du 1<sup>er</sup> septembre 2010 de la Commission européenne, qui constate que les États-Unis satisfont aux exigences européennes sur l'accès réciproque aux documents d'audit. Elle autorise les autorités européennes de supervision de l'audit à conclure des accords avec l'autorité américaine, et permet ainsi de coopérer pour une surveillance accrue des réseaux d'audit mondiaux.

Le protocole s'inscrit dans l'objectif d'améliorer la qualité de l'audit, d'aider à développer la confiance dans les rapports d'audit et de renforcer la confiance des investisseurs dans les marchés financiers notamment dans le cadre du contrôle des comptes d'entités ayant des activités sur les marchés financiers américains et français.

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

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

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

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

(annexe 10 : accord de coopération PCAOB/H3C)

#### 5.1.4. Les autres relations bilatérales

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

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

##### • Accord entre le Japon et le H3C

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



## 5.2. LA COORDINATION EUROPÉENNE

### 5.2.1. Les travaux de l'EGAOB

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

- les projets de réforme de l'audit ;

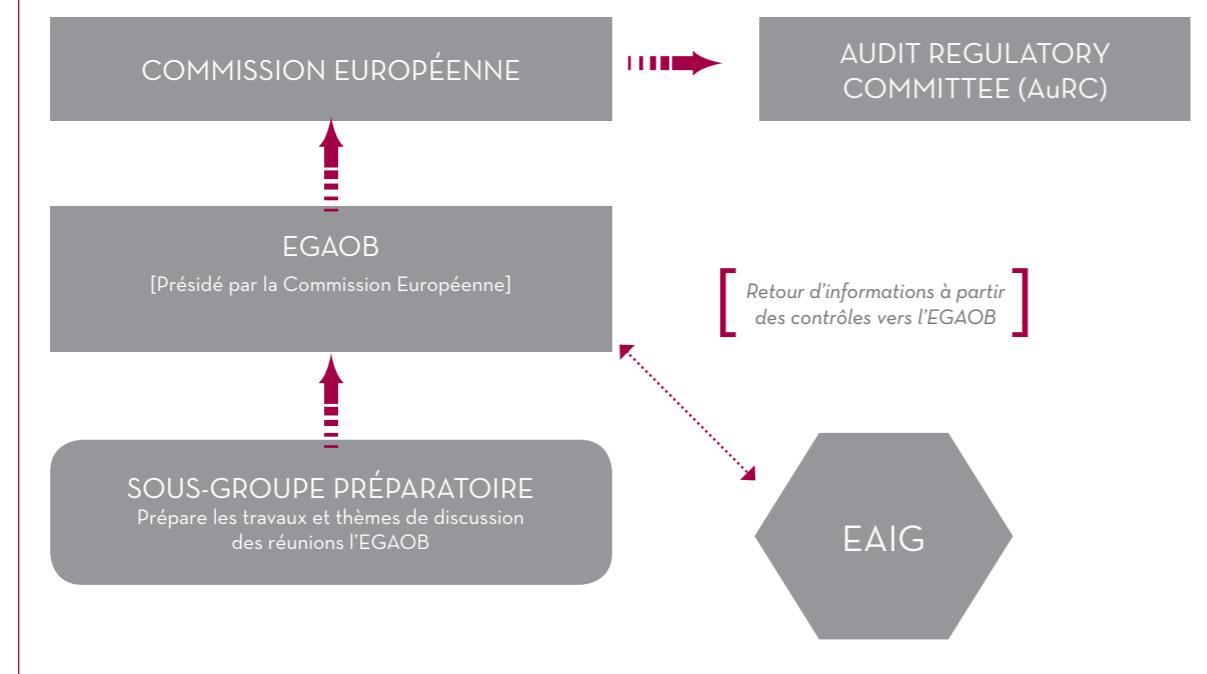
- l'évaluation des systèmes des pays tiers ;
- les accords de travail avec les autorités de pays tiers ;
- et la protection des données personnelles lors de la conclusion de ces accords.

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

**2012**

### 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 contrôleur 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 contrôleur légaux et des cabinets d'audit.



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

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

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

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

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

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

**2012**

### L'EAIG (European Audit Inspections Group)



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

À partir des constats issus des contrôles effectués par les membres de l'EAIG au sein des cabinets d'audit dans les différents pays européens, ces membres ont présenté leurs commentaires à l'organisme qui élabore les normes d'audit internationales, l'IAASB (International Audit and Assurance Standards Board), ainsi qu'à celui qui élabore le code international d'éthique, l'IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants).

Par ailleurs, le H3C a co-signé plusieurs lettres communes avec ses homologues dans ce cadre en 2012 et début 2013.

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

Une position émise le 1<sup>er</sup> juin 2012, co-signée par le H3C, a été adressée aux deux normalisateurs IAASB et IESBA, à la suite de la publication, par ces organismes, d'un projet de norme révisée relative à l'utilisation par l'auditeur des travaux réalisés par l'équipe d'audit interne de l'entreprise contrôlée (ISA610), et proposant une nouvelle définition de l'équipe d'audit.

Les commentaires des régulateurs soulignent que dans nombre de pays les collaborateurs qui réalisent pour le compte du commissaire aux comptes des diligences de contrôle légal doivent être indépendants de l'entité auditee. Les risques s'attachant à une assistance directe fournie au commissaire aux comptes par des employés de l'entreprise et qui ont conduit plusieurs pays à proscrire cette pratique, sont également décrits. (Annexe 13 : lettre commune des régulateurs européens, 1<sup>er</sup> juin 2012).

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

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

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

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

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

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

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

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

(Annexe 13 : lettre commune des régulateurs européens, le 23 octobre 2012).

#### • Standard relatif aux actes illégaux suspectés

Au début de l'année 2013, le H3C a participé à une lettre commune adressée à l'IESBA, afin de faire part de ses observations sur un projet de révision du code d'éthique international des professionnels comptables, qui vise à harmoniser la démarche à suivre par un professionnel confronté à des actes illégaux avérés ou suspectés. Le H3C a notamment souligné l'importance d'une action appropriée des auditeurs compte tenu de la mission d'intérêt général du commissaire aux comptes et des différences entre les cadres juridiques nationaux. (Annexe 14 : lettre commune des régulateurs européens, le 23 janvier 2013).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

L'étude a été mise en ligne sur le site du H3C ([www.h3c.org](http://www.h3c.org)).

### 5.3.3. Les discussions sur les standards internationaux

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

Le groupe a abordé les sujets suivants :

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

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

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

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

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

### 5.3.5. Les échanges avec les réseaux

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

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

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

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

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

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

### 5.3.6. Les relations avec les investisseurs

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

### 5.3.7. Les ateliers sur les contrôles

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

Les coordinations européennes et internationales

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

20  
12

### L'IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators)

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

- partager les connaissances sur l'environnement du marché de l'audit et sur les expériences relatives à l'activité indépendante de régulation ;
- promouvoir la collaboration dans les activités de régulation ;
- constituer un point d'échanges avec les organisations internationales qui ont un intérêt dans la qualité de l'audit telles que le Financial Stability Board (FSB), la Banque mondiale, l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV - IOSCO), le Comité de Bâle (contrôle bancaire), l'Association internationale des superviseurs d'assurance (IAIS), le Public Interest Oversight Board (PIOB) et la Commission européenne.
- Les travaux sont conduits par cinq groupes :
- le dialogue avec le GPPC : GPPC Working Group (GPPC WG) ;
- la coopération internationale : International Cooperation Working Group (ICWG) ;
- les ateliers techniques sur les contrôles : Inspection Workshop Working Group (IWWG) ;
- le dialogue avec les investisseurs : Investors Working Group (IWG) ;
- la coordination des standards : Standards Coordination Working Group (SCWG).

## 5.4. LA RÉFORME DE L'AUDIT

### 5.4.1. Les étapes du projet de réforme

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

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

Le H3C a apporté aux autorités européennes chargées de l'examen du projet et aux autorités nationales une analyse détaillée et des préconisations sur les principales mesures envisagées fondées sur les travaux d'un groupe de consultation rassemblant les parties prenantes françaises. Les propositions de réforme doivent être examinées par le Parlement et le Conseil européen avant toute adoption.

### 5.4.2. La consultation de place menée par le H3C

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

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

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

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

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

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

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

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

20  
12



## ANNEXES

III

- 1 Annexe : Présentation des comptes 2012 du Haut Conseil
- 2 Annexe : Plan stratégique triennal du Haut Conseil
- 3 Annexe : Avis 2012-01 relatif à la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes
- 4 Annexe : Avis 2012-03 relatif à la compatibilité du statut de commissaire aux comptes avec celui de « certificateur » au sens de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010
- 5 Annexe : Avis 2012-05 relatif à l'appartenance à un réseau
- 6 Annexe : Avis 2012-06 relatif à la possibilité pour un commissaire à la transformation d'être nommé commissaire aux comptes de l'entité
- 7 Annexe : Avis 2012-07 relatif au lien familial entre le commissaire aux comptes et l'expert-comptable d'une entité
- 8 Annexe : Avis 2012-11 relatif aux conséquences liées à la levée du secret professionnel
- 9 Annexe : Accord de coopération ASR/H3C
- 10 Annexe : Accord de coopération PCAOB/H3C
- 11 Annexe : Lettre commune du 1<sup>er</sup> juin 2012 à l'IAASB et l'IESBA « Proposed change to the definition of "engagement team" »
- 12 Annexe : Lettre commune du 17 octobre 2012 à l'IAASB « Implementation of clarified ISAs »
- 13 Annexe : Lettre commune du 23 octobre 2012 à l'IAASB « Improving the Auditor's Report »
- 14 Annexe : Lettre commune du 23 janvier 2013 à l'IESBA « Responding to a Suspected Illegal Act »
- 15 Annexe : Lettre commune du 14 mars 2013 à l'IAASB « The auditor's responsibilities relating to other information in documents containing or accompanying audit financial statements and the auditor's report thereon »
- 16 Annexe : Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

## ANNEXES

### Annexe 1 : Présentation des comptes 2012 du Haut Conseil

#### • Le cadre

Les comptes du H3C sont tenus par son agent comptable, nommé par le ministre de l'économie. 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 25 avril 2013, le H3C a approuvé les comptes de l'année 2012 et a affecté le bénéfice en réserves.

#### • Le compte de résultat

Les produits s'élèvent à 8 822 k€ :

- Les droits et contributions dus par les commissaires aux comptes au titre de l'année 2012 représentent 6 073 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 2 665 k€ pour l'année.
- Les produits financiers représentent 7 k€. Leur relative faiblesse par rapport au montant moyen de la trésorerie placée (6 108 k€ en 2012) s'explique par la baisse des taux de rendement des placements du H3C qui privilégie la sécurité de ses investissements.
- Les produits exceptionnels d'un montant de 77 k€ résultent de la constatation d'un profit sur exercices antérieurs correspondant à des droits et contributions 2009 et 2010 reversés par la CNCC au-delà des prévisions initiales.

Les charges s'élèvent à 7 858 k€ :

- Les charges de personnel sont de 5 891 k€, contre 5 092 k€ l'année précédente. L'effectif permanent est passé de 40 à 43 personnes entre le début et la fin de l'année.
- Les autres charges d'exploitation représentent 1 967 k€. Elles se composent principalement de locations et charges locatives (+ 280 k€ liés à l'extension des locaux), de frais de déplacements, missions et réceptions, ainsi que de frais de recrutements et primes d'assurance.

Le compte de résultat dégage un bénéfice de 965 k€.

#### • Le bilan

L'actif immobilisé du H3C représente 399 k€. Des acquisitions de matériel informatique et de mobilier ont été effectuées en 2012, portant les immobilisations corporelles à 232 k€. Par ailleurs, les immobilisations financières correspondent à un dépôt de garantie de loyers à hauteur de 163 k€. Les créances d'exploitation s'élèvent à 236 k€. En baisse par rapport à 2011, ce montant correspond majoritairement au solde des droits et contributions dus au titre de l'exercice 2012 par les commissaires aux comptes.

Les disponibilités s'élèvent 10 704 k€. Ces disponibilités sont 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 10 588 k€. Ils se composent essentiellement des réserves constituées lors des exercices antérieurs et du bénéfice de l'exercice 2012 que le H3C a décidé d'affecter en réserves.

Les dettes d'exploitation sont de 752 k€. Elles correspondent à des comptes fournisseurs pour 208 k€ et à des sommes dues au personnel et à la Cour de cassation pour 544 k€.

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

## Compte de résultat du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Montant en euros

PRODUITS	2012	2011
<b>Produits d'exploitation</b>	<b>8 738 000</b>	<b>8 778 611</b>
Recettes	8 738 000	8 778 611
Prestations de services	0	0
<b>Produits financiers</b>	<b>6 733</b>	<b>31 095</b>
<b>Produits exceptionnels</b>	<b>77 267</b>	<b>153 711</b>
<b>Total des produits</b>	<b>8 822 000</b>	<b>8 963 417</b>

CHARGES	2012	2011
<b>Charges d'exploitation</b>	<b>7 857 499</b>	<b>6 672 698</b>
Achats d'approvisionnement non stockés	102 440	92 867
Autres charges externes	1 801 377	1 445 415
Locations et charges locatives	905 178	625 284
Déplacements, missions et réceptions	213 913	186 638
Entretien et réparations	39 932	101 333
Documentation générale, frais de colloques, séminaires	24 987	41 779
Primes d'assurance	74 345	81 420
Frais de recrutement	116 801	92 810
Autres charges d'exploitation	426 221	316 152
Charges de personnel	5 891 279	5 092 168
Dotations aux amortissements	62 403	42 248
<b>Charges financières</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Charges exceptionnelles</b>	<b>0</b>	<b>146 054</b>
<b>Total des charges</b>	<b>7 857 499</b>	<b>6 818 752</b>
<b>RÉSULTAT</b>	<b>964 501</b>	<b>2 144 664</b>

## Annexe 2 – Plan stratégique triennal du Haut Conseil

**BILAN DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

Montant en euros

<b>ACTIF</b>	<b>31/12/12</b>	<b>31/12/11</b>
<b>Immobilisations</b>	<b>399 296</b>	<b>373 542</b>
Immobilisations incorporelles	3 212	2 093
Immobilisations corporelles	232 658	215 810
Immobilisations financières	163 426	155 638
<b>Créances d'exploitation</b>	<b>236 183</b>	<b>359 204</b>
Recettes à recouvrer	224 007	347 957
Créances organismes sociaux	12 176	11 247
<b>Disponibilités</b>	<b>10 704 113</b>	<b>9 452 998</b>
Titres de placement	0	8 451 304
Trésorerie	10 704 113	1 001 694
<b>Total de l'actif</b>	<b>11 339 592</b>	<b>10 185 743</b>

<b>PASSIF</b>	<b>31/12/12</b>	<b>31/12/11</b>
<b>Capitaux propres</b>	<b>10 588 007</b>	<b>9 623 505</b>
Biens remis en pleine propriété	27 117	27 117
Réserves	9 596 389	7 451 724
Résultat net de l'exercice	964 501	2 144 664
<b>Dettes financières</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Dettes d'exploitation</b>	<b>751 585</b>	<b>562 238</b>
Dettes aux fournisseurs	208 131	191 249
Charges à payer	543 454	370 989
<b>Total du passif</b>	<b>11 339 592</b>	<b>10 185 743</b>

**Plan stratégique du Haut Conseil du commissariat aux comptes**

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes a adopté le présent plan stratégique le 5 juillet 2012.

## Annexe 2 – Plan stratégique triennal du Haut Conseil

**H3C** Haut Conseil  
du Commissariat aux Comptes

*Plan stratégique 2012-2014*

### Introduction

Compte tenu des enjeux attachés à la mission d'intérêt général des commissaires aux comptes en matière d'information comptable et financière, le Haut Conseil met en œuvre ses missions et ses prérogatives en se donnant pour objectif de contribuer à la qualité et à l'homogénéité de l'audit en France, en l'inscrivant dans un contexte de régulation coordonnée à l'échelon européen et international. Afin de conduire son activité dans le respect de cet objectif, le Haut Conseil a décidé de définir un plan stratégique pour les trois prochaines années.

Les priorités du Haut Conseil pour les années 2012, 2013 et 2014 se déclineront selon cinq axes principaux :

- contribuer à la normalisation de l'audit et veiller au respect des règles déontologiques ;
- faire évoluer les contrôles qualité ;
- renforcer les mécanismes de coopération et les échanges en Europe et à l'international ;
- anticiper l'évolution de la profession et de sa régulation ;
- communiquer plus largement.

#### 1. Contribuer à la normalisation de l'audit et veiller au respect des règles déontologiques

⇒ **en étant partie prenante au processus de normalisation et en poursuivant la promotion de bonnes pratiques professionnelles**

Le Haut Conseil émet avant leur homologation des avis sur les normes d'exercice professionnel élaborées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Afin d'en faciliter l'homologation, il intervient en amont de leur élaboration, avec l'accord de la Compagnie.

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. Pour ce faire, le Haut Conseil se rapprochera de la Compagnie, afin de déterminer avec elle les formes que pourrait prendre cette implication du Haut Conseil dans l'évaluation du cadre normatif existant.

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

Le Haut Conseil poursuivra par ailleurs l'identification et la promotion de bonnes pratiques professionnelles, qui complètent le jeu des règles applicables aux professionnels.

2

## Annexe 2 – Plan stratégique triennal du Haut Conseil

**H3C** Haut Conseil  
du Commissariat aux Comptes

*Plan stratégique 2012-2014*

### ⇒ **en favorisant les saisines et en s'autosaisissant davantage**

Outre les avis qu'il rend sur l'application du code de déontologie de la profession, le Haut Conseil examine des situations concrètes qui lui sont soumises par les commissaires aux comptes, les entreprises et les autorités publiques. Il peut également s'autosaisir à partir des questions de principe posées par le Secrétaire général à la suite des contrôles.

Les saisines et les auto-saisines, en permettant au Haut Conseil d'émettre des positions de principe, constituent un instrument central de son action. Le Haut Conseil continuera de s'attacher à rendre des avis et encouragera les saisines, afin de répondre aux attentes des professionnels et des parties prenantes sur les conduites déontologiques à tenir dans des situations concrètes.

#### 2. Faire évoluer les contrôles qualité

Les commissaires aux comptes sont soumis, dans leur pratique professionnelle, à des contrôles périodiques organisés et réalisés sous la supervision du Haut Conseil, permettant de s'assurer du bon exercice de la mission légale.

Le Haut Conseil a élaboré un programme pluriannuel de contrôles dont la mise en œuvre a débuté en 2008 pour les « cabinets non EIP » et en 2009 pour les « cabinets EIP ». Le premier cycle de contrôle des « cabinets EIP » a pris fin à l'issue de la réalisation du programme de l'année 2011 ; il s'achèvera en 2013 pour les « cabinets non EIP ».

A la lumière des enseignements tirés du déroulement de ces contrôles lors du premier cycle, le Haut Conseil entend faire évoluer les contrôles qualité :

### ⇒ **en renforçant l'approche par les risques lors de la mise en œuvre du deuxième cycle de contrôle des cabinets EIP et en recherchant une convergence avec les travaux de ses homologues**

A l'occasion du deuxième cycle triennal de contrôle des cabinets EIP, le Haut Conseil tiendra compte de la connaissance acquise du fonctionnement des cabinets lors des premiers contrôles et s'appuiera sur une approche par les risques, comparable aux approches de contrôle suivies par certains de ses homologues européens et étrangers.

Cette approche par les risques combinera deux composantes, le « risque cabinet » et le « risque entité » :

- le « risque cabinet » conduira à distinguer les cabinets selon des forces et des faiblesses relevées, lors du premier contrôle, dans la conduite de la mission légale, du type de recommandations qui leur ont été adressées, ainsi que des limitations rencontrées par les contrôleurs lors des opérations de contrôle.
- Le Haut Conseil développera une méthodologie de détermination du « risque entité », relatif aux entités auditées. Dans un premier temps, les personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé et les établissements de crédit seront considérés comme présentant un « risque entité », compte tenu de leur visibilité et de leur importance économique.

3

## Annexe 2 – Plan stratégique triennal du Haut Conseil



Plan stratégique 2012-2014

Cette approche sera complétée par l'approfondissement de certaines thématiques fixées par le Haut Conseil, en lien avec l'actualité économique et financière.

Le Haut Conseil continuera par ailleurs à observer les pratiques de ses homologues européens et étrangers concernant leurs approches de contrôle et à veiller à la cohérence de ses contrôles avec les points d'attention et les attentes exprimées par la communauté des régulateurs.

⇒ **en veillant aux suites à donner aux contrôles**

Les contrôles qualité permettent d'adresser aux cabinets des recommandations individuelles destinées à remédier aux faiblesses rencontrées. A ce titre, l'effort de réduction des délais entre l'émission du rapport définitif et la lettre de recommandation sera poursuivi. Le Haut Conseil s'attachera également à suivre la mise en œuvre des plans d'amélioration demandés à certains cabinets à l'issue de ses contrôles qualité et à programmer des suivis spécifiques, si nécessaire.

En cas de manquement avéré, les contrôles peuvent conduire à des saisines des autorités de poursuite. Instance d'appel en matière disciplinaire, le Haut Conseil appellera à un renforcement du dispositif de sanction des commissaires aux comptes et à une meilleure cohérence du système de sanctions.

⇒ **en poursuivant sa réflexion sur l'opportunité de la publicité des rapports de contrôle**

A l'occasion de son rapport sur les propositions de réforme du contrôle légal des comptes, le Haut Conseil s'est déclaré favorable à plus grande transparence des résultats des contrôles qualité des cabinets et à la mise à disposition, sous une forme synthétique, des conclusions des contrôles qualité de chaque cabinet contrôlé.

Le Haut Conseil sera attentif à cette évolution et examinera la pratique en la matière de certains de ses homologues.

⇒ **en renforçant la collaboration avec l'Autorité des Marchés Financiers, l'Autorité de Contrôle Prudentiel, les homologues européens et des pays tiers**

Le Haut Conseil accorde une grande importance à la collaboration instaurée avec l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) et l'Autorité de Contrôle Prudentiel (ACP), à la suite de la conclusion, début 2010 et en 2011, d'accords d'échange d'information et d'assistance dans le cadre des contrôles périodiques du Haut Conseil.

Cette collaboration se traduit par la transmission régulière d'information permettant au Haut Conseil d'affiner l'approche par les risques de ses contrôles qualité, ainsi que l'exercice de leurs prérogatives, par l'AMF et l'ACP, à l'égard des nominations des commissaires aux comptes des entités relevant de leur secteur. Le Haut Conseil veillera à continuer cette coopération.

Le Haut Conseil contribuera par ailleurs au partage d'information concernant les résultats des contrôles qualité de cabinets appartenant aux grands réseaux internationaux, mis en place à l'échelon européen au sein de l'EAIG (European Audit Inspection Group), et participera à des collèges de régulateurs.

## Annexe 2 – Plan stratégique triennal du Haut Conseil



Plan stratégique 2012-2014

**3. Renforcer les mécanismes de coopération et les échanges en Europe et à l'échelon international**

⇒ **en poursuivant la contribution du Haut Conseil aux travaux en Europe et à l'échelon international**

Le Haut Conseil a renforcé sa présence et son implication au sein des autorités européennes et internationales de supervision de l'audit. A l'échelon européen, le Secrétaire général du Haut Conseil est membre de l'EGAOB et le Haut Conseil fait partie des cinq autorités qui coordonnent et animent les travaux de l'EAIG. Au plan international, le Haut Conseil est représenté au sein des six groupes de travail de l'IFIAR.

Le Haut Conseil entend maintenir cette présence active au sein de ces différentes instances et renforcer son implication dans les travaux et l'exercice de responsabilités au sein de ces organismes.

⇒ **en organisant des accords de coopération avec des autorités de pays tiers**

Le Haut Conseil a pour mission d'établir des relations avec les autorités d'autres Etats exerçant des compétences analogues. A la suite des décisions d'adéquation de la Commission européenne de 2010, le Haut Conseil a engagé des négociations avec le PCAOB américain. Des discussions ont également été initiées avec la Suisse et le Japon.

Le Haut Conseil poursuivra ce processus de négociation d'accords de coopération directe avec ses homologues des pays tiers et favorisera ainsi l'établissement de liens de confiance entre les autorités.

**4. Anticiper l'évolution de la profession et de sa régulation**

⇒ **en exprimant la vision du Haut Conseil sur l'évolution de la profession**

En sa qualité d'autorité publique en charge de la supervision des contrôleurs légaux, le Haut Conseil entend promouvoir ses recommandations concernant l'évolution de la profession et défendre les atouts du modèle français de commissariat aux comptes. A ce titre, il a publié en juillet 2012 son rapport sur les propositions de réforme du contrôle légal des comptes, après avoir réuni les principales parties prenantes françaises.

Le Haut Conseil continuera de suivre la réforme de l'audit, en se fixant pour objectif de présenter une vision éclairée et non partisane et sera un acteur des évolutions à venir.

⇒ **en engageant une réflexion sur les missions et les prérogatives du Haut Conseil**

A la lumière de son expérience et du nouveau contexte économique et juridique européen et international, le Haut Conseil a identifié des freins à son action et souhaite engager une réflexion sur les évolutions de texte souhaitables.

## Annexe 2 – Plan stratégique triennal du Haut Conseil

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

*Plan stratégique 2012-2014*

L'anonymisation des dossiers traités par le Collège, que justifie le cumul par le Haut Conseil d'attributions juridictionnelle et non juridictionnelle, est de plus en plus contraignante et rend nécessaire sa levée et la création d'une commission des sanctions.

Pourraient également faire l'objet de travaux particuliers : la capacité pour le Haut Conseil à autoriser les commissaires aux comptes à recourir, dans certaines situations et à titre transitoire, à des mesures de sauvegarde pour se mettre en conformité avec les textes, lorsqu'il y va de l'intérêt de toutes les parties ; la mise en place d'instruments de coopération européenne et internationale plus souples, sur le modèle de ce qui se pratique dans certains pays.

⇒ **en s'assurant de l'adéquation des ressources du H3C à ses missions**

Tenant compte notamment de l'évolution des textes européens et des comparaisons internationales, le Haut Conseil sera attentif à son dimensionnement.

En matière de contrôles qualité, le Haut Conseil veillera au rythme des contrôles, en fonction du profil des cabinets, et à leur intensité, et sera attentif à proportionner le nombre de contrôleurs aux exigences de contrôle.

Le Haut Conseil s'attachera également à assurer la pérennité de son financement, et ce, compte tenu d'un accroissement des missions imposées aux régulateurs d'audit.

**5. Communiquer plus largement**

La profession des commissaires aux comptes constitue le principal destinataire des communications du Haut Conseil. Ce dernier veillera toutefois à être davantage présent auprès d'autres acteurs. Il s'attachera ainsi 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.

## Annexe 3 – Avis 2012-01 relatif à la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes

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

**le 9 février 2012**  
**Avis 2012-01**

**Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes en application de l'article R.821-6 du code de commerce sur la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes**

**Introduction**

L'article L. 823-2 du code de commerce prévoit que « *Les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes* ». Conformément aux dispositions de l'article L. 823-15 du code de commerce lorsque les comptes d'une entité sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes, ces derniers « *se livrent ensemble à l'examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes selon les prescriptions énoncées par une norme d'exercice professionnel* ». Cette norme homologuée par arrêté du 21 juin 2011 et « *relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* » définit les principes qui régissent l'exercice collégial de l'audit des comptes. Elle prévoit notamment :

- en son paragraphe 07, que « *la répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes est équilibrée et effectuée sur la base de critères* » :
  - *quantitatifs, tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes* ; et
  - *qualitatifs, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit*. »
- en son paragraphe 08, que « *cette répartition est modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat de manière concertée entre les commissaires aux comptes* ».

Le Haut Conseil a été informé par l'Autorité des Marchés Financiers, par l'Autorité de Contrôle Prudentiel et par des commissaires aux comptes de situations qui soulèvent des interrogations sur le caractère équilibré de la répartition des travaux effectuée au titre des interventions réalisées par les commissaires aux comptes.

Il a en outre rencontré, à l'occasion des contrôles périodiques des commissaires aux comptes, des situations qui posent la même question.

Le Haut Conseil considère que le co-commissariat aux comptes permet d'accroître la qualité de l'audit en instituant un double regard sur les comptes. Ce double regard n'est effectif que dans la mesure où les obligations posées par la norme en matière d'équilibre et de modification régulière des travaux sont satisfaites.

Annexe 3 - Avis 2012-01 relatif à la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes

H3C – Avis 2012-01

En vue de clarifier ces obligations, le Haut Conseil estime utile d'émettre le présent avis. Il y précise :

- les principes applicables en matière d'appréciation de la répartition des travaux (I) ;
- la nature des interventions et travaux devant donner lieu à une répartition équilibrée et régulièrement modifiée entre les commissaires aux comptes (II) ;
- les critères qualitatifs susceptibles de justifier une répartition inégale des travaux (III).

Est en outre présentée, à titre indicatif, une typologie de répartitions des travaux permettant d'apprécier, à partir de critères quantitatifs, leur caractère *a priori* équilibré ou non (IV).

#### Avis du Haut Conseil

##### I. Principes applicables en matière d'appréciation de la répartition des travaux

En application de la norme d'exercice professionnel « relative à l'audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes », certains travaux ne peuvent pas être répartis et doivent être mis en œuvre, ensemble ou séparément, selon le cas, par chacun des commissaires aux comptes. Il en est ainsi :

- de la prise de connaissance de l'entité, de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes et de la détermination des seuils de signification ;
- du processus de répartition des travaux ;
- de la revue des travaux réalisés par les autres commissaires aux comptes ;
- des procédures analytiques permettant la revue de la cohérence d'ensemble des comptes ;
- de la vérification de la sincérité et de la concordance avec les comptes des documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes ;
- des communications avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et avec la direction de l'entité.

Le Haut Conseil estime que le volume d'heures consacré par chacun des commissaires aux comptes à la mise en œuvre de ces travaux devrait être sensiblement équivalent.

Il rappelle en outre que la revue croisée des travaux réalisés par les commissaires aux comptes constitue le corollaire de la répartition. Cette revue est indispensable et doit permettre à chaque commissaire aux comptes d'apprécier si les conclusions auxquelles les autres commissaires aux comptes ont abouti sont pertinentes et cohérentes.

S'agissant des travaux à répartir, quatre principes doivent être observés.

##### I.1. Les critères quantitatifs permettant d'apprécier le caractère équilibré de la répartition des travaux sont les volumes horaires et le montant des honoraires

La norme d'exercice professionnel « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » précise que le caractère équilibré de la répartition des travaux est apprécié au moyen de critères quantitatifs tel que le « volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation des travaux ».

2

Annexe 3 - Avis 2012-01 relatif à la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes

H3C – Avis 2012-01

Le Haut Conseil estime que le montant des honoraires alloués aux commissaires aux comptes constitue, à côté du volume d'heures, un critère quantitatif à prendre en compte dans la mesure où il reflète normalement le poids relatif des travaux réalisés par chacun d'eux.

##### I.2. La répartition du nombre d'heures et du montant des honoraires ne doit pas être disproportionnée ni conduire à une répartition déséquilibrée des travaux

La norme d'exercice professionnel « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » n'impose pas une égalité des volumes d'heures et du montant des honoraires affectés à chaque commissaire aux comptes.

En revanche, il ressort des dispositions de cette norme que :

- le volume horaire affecté à l'un des commissaires aux comptes ne doit pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes.

Une répartition du volume horaire est disproportionnée lorsque l'inégalité du nombre d'heures est telle que l'un des co-commissaires aux comptes n'est pas en mesure de mettre en œuvre les travaux nécessaires à l'exercice de sa mission, et ce quels que soient les critères qualitatifs pouvant exister par ailleurs.

Le Haut Conseil estime que l'interdiction de disproportion prévue expressément par la norme en matière de volumes horaires doit également s'appliquer à la répartition des montants d'honoraires.

- la répartition des travaux ne doit pas être déséquilibrée.

Une répartition des travaux est déséquilibrée lorsque, d'un point de vue à la fois quantitatif et qualitatif, elle ne permet pas à l'un des co-commissaires aux comptes de mettre en œuvre les travaux nécessaires à l'exercice de sa mission.

Il résulte de l'ensemble de ces éléments qu'une répartition inégale des heures ou des honoraires :

- en cas de disproportion, induit toujours une répartition déséquilibrée des travaux ;
- en l'absence de disproportion, peut se concilier avec une répartition équilibrée des travaux si la prise en compte de critères qualitatifs permet de justifier cette inégalité.

Le Haut Conseil observe également que l'égalité dans la répartition n'implique pas nécessairement que celle-ci est équilibrée : l'analyse qualitative peut dans certains cas mettre en évidence qu'une répartition égale en nombre d'heures et/ou en montant d'honoraires est en réalité déséquilibrée<sup>1</sup>.

##### I.3. La répartition des travaux doit être régulièrement modifiée

La modification régulière de la répartition des travaux prévue au paragraphe 08 de la norme « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » constitue, pour le Haut Conseil, une condition essentielle pour que l'exercice de la mission par plusieurs commissaires aux comptes permette la mise en œuvre effective d'un double regard sur les comptes. Elle permet également à chacun des commissaires aux comptes d'approfondir sa compréhension des éléments contrôlés.

<sup>1</sup> Ainsi une répartition égale des heures ne pourraît-elle pas compenser une différence marquée d'expérience et de compétence entre les équipes d'audit mises en place par deux commissaires aux comptes.

3

Annexe 3 - Avis 2012-01 relatif à la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes

H3C – Avis 2012-01

*I.4. L'équilibre de la répartition des travaux ne peut être apprécié globalement pour l'ensemble des interventions des commissaires aux comptes*

On ne peut se satisfaire d'une répartition des travaux qui serait équilibrée seulement à un niveau d'ensemble : les commissaires aux comptes ne doivent pas avoir la possibilité d'opérer entre leurs différentes interventions des compensations qui leur permettraient de se dispenser de tout travail sur certaines d'entre elles.

**II. Interventions et travaux devant donner lieu à une répartition équilibrée et régulièrement modifiée**

Le Haut Conseil estime nécessaire :

- d'identifier les interventions pour lesquelles il convient d'effectuer une appréciation distincte de la répartition des travaux;
- et d'apporter des précisions quant aux travaux qui sont compris dans la base de répartition.

**III.1. Certification des comptes**

*III.1.1 Certification des comptes annuels et des comptes consolidés d'une entité*

L'article L.823-15 du code de commerce prévoit que « ...les co-commissaires aux comptes se livrent ensemble à un examen contradictoire des conditions et des modalités d'établissement des comptes... » sans opérer de distinction quant à la nature des comptes à certifier.

Il en résulte que le principe de répartition équilibrée des travaux s'applique séparément à la mission de certification des comptes annuels, d'une part, à celle de certification des comptes consolidés, d'autre part<sup>1</sup>.

*III.1.2 Travaux liés à la certification des comptes consolidés*

Lorsque des co-commissaires aux comptes interviennent au sein d'un groupe, les travaux à répartir se limitent à ceux requis par la certification des comptes de l'entité dans laquelle ils exercent leur mission.

*a) Ne font pas partie des travaux à répartir les travaux mis en œuvre par les professionnels en charge du contrôle des entités qui entrent dans le périmètre de consolidation.*

Ainsi, lorsque l'un des co-commissaires aux comptes est également commissaire aux comptes d'entités entrant dans le périmètre de consolidation, les travaux qu'il réalise en vue de certifier les comptes de ces entités ne font pas partie des travaux à répartir pour les besoins de la certification des comptes consolidés de l'entité consolidante.

D'autre part, n'entrent pas dans la base des travaux à répartir les travaux réalisés, le cas échéant, sur les filiales de consolidation par les professionnels en charge du contrôle des entités consolidées.

<sup>1</sup> Position retenue par le Haut Conseil dans son avis du 22 novembre 2007.

Annexe 3 - Avis 2012-01 relatif à la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes

H3C – Avis 2012-01

*b) Font partie des travaux à répartir les travaux relatifs aux entités qui entrent dans le périmètre de consolidation lorsqu'ils sont mis en œuvre par les co-commissaires de l'entité consolidante pour contrôler les comptes consolidés.*

L'article L. 823-9 du code de commerce prévoit que « la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités ».

La norme d'exercice professionnel « relative aux principes applicables à l'audit des comptes consolidés » prévoit l'implication des commissaires aux comptes de la société consolidante dans la définition des travaux à mener dans les entités comprises dans le périmètre de consolidation. Elle définit notamment les critères à partir desquels les commissaires aux comptes doivent évaluer la possibilité de s'appuyer, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, sur les travaux et les conclusions des professionnels chargés du contrôle de ces entités. Elle prévoit que, si les commissaires aux comptes estiment qu'ils ne peuvent utiliser les travaux réalisés par ces professionnels, ils adaptent leur niveau d'implication dans les travaux requis et, si besoin, réalisent eux-mêmes ces travaux. Elle précise enfin que, si les commissaires aux comptes estiment insuffisants les travaux accomplis au niveau de ces entités, ils conçoivent les procédures complémentaires à mettre en œuvre par les professionnels chargés du contrôle des comptes de ces entités ou par eux mêmes.

Les travaux ainsi réalisés constituent des procédures d'audit devant faire l'objet, en application de la norme « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », d'une répartition équilibrée et régulièrement modifiée.

*c) Dans le cas particulier d'un collège de commissaires aux comptes intervenant dans une entité consolidée par un groupe, ne sont pas à prendre en compte dans les travaux à répartir ceux qui sont uniquement requis par la certification des comptes de la société-mère.*

Ainsi, les commissaires aux comptes d'une entité comprise dans un périmètre de consolidation peuvent être amenés à réaliser des travaux à la demande des professionnels en charge du contrôle des comptes de l'entité consolidante<sup>2</sup>.

Le Haut Conseil estime que ces travaux ne doivent pas être pris en compte dans les travaux à répartir entre les co-commissaires de l'entité consolidée par le groupe dès lors qu'ils ne correspondent pas à des travaux à mettre en œuvre dans le cadre de la certification des comptes de cette entité.

**II.2. Autres interventions prévues par la loi ou le règlement**

Selon le paragraphe 01 de la norme « relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », les commissaires aux comptes, constituent l'organe de contrôle légal des comptes de l'entité et exercent leur mission de façon collégiale.

Ce mode d'exercice s'applique à l'ensemble des interventions prévues par la loi ou le règlement.

<sup>2</sup> Par exemple travaux mis en œuvre par les commissaires aux comptes d'une filiale française qui établit une sous-consolidation à la demande des auditeurs d'une société-mère américaine.

Annexe 3 - Avis 2012-01 relatif à la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes

H3C – Avis 2012-01

Le Haut Conseil considère que :

*II.2.1 Ces interventions doivent être réalisées par tous les commissaires aux comptes et faire l'objet d'une répartition équilibrée et régulièrement modifiée dès lors qu'elles nécessitent un nombre d'heures significatif.*

Tel est le cas lorsque le commissaire aux comptes d'une entité réalise l'examen limité des comptes semestriels prévu par les articles L. 232-7 du code de commerce et L. 451-1-2 III du code monétaire et financier.

*II.2.2 Il peut être admis que les autres interventions soient mises en œuvre par un seul des commissaires aux comptes, le ou les autres commissaires assurant la revue des travaux.*

On constate que leur répartition est fréquemment intégrée dans celle des travaux de certification des comptes annuels.

Cette pratique est acceptable pour le Haut Conseil dès lors qu'elle s'accompagne d'une modification régulière de la répartition des travaux<sup>4</sup> et préserve la capacité de chaque commissaire aux comptes d'exercer pleinement sa mission.

*II.3. Diligences directement liées à la mission*

Le Haut Conseil relève que les normes d'exercice professionnel relatives aux prestations entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes prévoient que certaines de ces prestations peuvent être réalisées par un seul des co-commissaires aux comptes. Il considère que ce principe doit être retenu pour déterminer les règles applicables à ce type d'interventions en matière de répartition des travaux.

- Les interventions entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission et pouvant être réalisées par un seul commissaire aux comptes ne sont pas à répartir,
- Les interventions entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission et nécessitant l'intervention obligatoire de tous les commissaires aux comptes sont à répartir entre les co-commissaires aux comptes. Le Haut Conseil estime que l'équilibre de la répartition de ces interventions doit donner lieu à une appréciation distincte.

**III. Critères qualitatifs susceptibles de justifier une répartition inégale des heures de travail et du montant des honoraires**

Le Haut Conseil estime utile de se prononcer sur la légitimité des principaux critères qualitatifs dont il a pu être fait état pour justifier d'une inégalité de la répartition des travaux. Il appartient aux commissaires aux comptes d'en tirer les conséquences appropriées en matière d'acceptation ou de maintien de la mission et de répartition des travaux.

Au vu des situations dont il a eu à connaître, le Haut Conseil a identifié six arguments fréquemment avancés par les commissaires aux comptes pour justifier du caractère équilibré de la répartition des travaux en dépit d'une répartition inégale.

<sup>4</sup>Pour ceux de ces travaux qui présentent un caractère récurrent.

Annexe 3 - Avis 2012-01 relatif à la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes

H3C – Avis 2012-01

*III.1. Critères qualitatifs ne permettant pas de justifier une répartition inégale des travaux*

*III.1.1 Politique dite de l'« auditeur unique »*

Des situations ont été rencontrées dans lesquelles est appliquée une politique dite de l'« auditeur unique ». Cette politique procède du souci de disposer d'un interlocuteur unique et d'harmoniser les méthodes d'audit au sein du groupe en limitant au maximum la quote-part de travail allouée aux autres contrôleurs légaux des comptes.

La politique de l'« auditeur unique » ne peut pas être prise en compte pour justifier une répartition inégale du volume d'heures de travail attribuées à chacun des commissaires aux comptes ou du montant de leurs honoraires, cette politique ayant pour conséquences :

- l'attribution aux autres commissaires d'un volume d'heures de travail ou d'un montant d'honoraires insuffisant pour réaliser les travaux nécessaires à l'exercice de leur mission, notamment ceux qui sont à mettre en œuvre par chacun des commissaires aux comptes ;
- l'impossibilité de communiquer avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et avec la direction de l'entité ;
- l'impossibilité de modifier régulièrement la répartition des travaux.

*III.1.2 Insuffisance de ressources humaines chez l'un des co-commissaires aux comptes*

Le commissaire aux comptes doit, en application des dispositions de l'article 15 du code de déontologie, disposer des moyens lui permettant d'assurer « *l'adéquation à l'ampleur de la mission à accomplir des ressources humaines* ».

Par conséquent, une insuffisance structurelle de ressources humaines de l'un des commissaires aux comptes ne saurait justifier une répartition inégale du volume des heures de travail ou du montant des honoraires.

*III.1.3 Insuffisance de compétence de l'un des commissaires aux comptes*

L'article 7, al. 1, du code de déontologie dispose que « *le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions* ».

D'autre part, la norme d'exercice professionnel « *relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* » prévoit que « *chaque co-commissaire aux comptes procède à une revue des travaux mis en œuvre par les co-commissaires aux comptes* » et que la « *répartition [des] travaux* ] est modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat ».

Il s'ensuit qu'une compétence insuffisante de l'un des commissaires aux comptes dans un domaine relevant des connaissances requises pour l'exercice de sa mission dans une entité, telle qu'une méconnaissance du référentiel comptable appliqué par l'entité ou du secteur bancaire pour l'audit des comptes d'un établissement de crédit, ne saurait justifier une répartition inégale des heures de travail ou du montant des honoraires.

*III.2. Critères qualitatifs pouvant justifier une répartition inégale des travaux*

*III.2.1 Expertise spécifique de l'un des co-commissaires aux comptes ou d'un membre de son réseau dans le cas d'entités exerçant des activités particulières ou traitant d'opérations complexes*

L'article 7, al. 3, du code de déontologie prévoit que « *lorsqu'il n'a pas les connaissances requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de la mission, le commissaire aux comptes fait appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes de laquelle leur concours est requis* ».

Annexe 3 - Avis 2012-01 relatif à la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes

H3C – Avis 2012-01

La norme d'exercice professionnel « relative à l'intervention d'un expert » définit celui-ci comme la « personne physique ou morale possédant une qualification et une expérience dans un domaine particulier autre que la comptabilité et l'audit ».

Le Haut Conseil estime que la compétence spécifique de l'un des commissaires aux comptes relevant de l'expertise ainsi définie - et non des compétences requises pour l'exercice de la mission - est de nature à justifier qu'il réalise seul certains travaux sans que ceux-ci soient à prendre en compte dans la base des travaux à répartir.

Il pourrait en être ainsi de la vérification de montants relevant de méthodes ou techniques spécifiques, telle que l'évaluation actuarielle des engagements de retraite.

Le Haut Conseil considère toutefois que ces travaux ne doivent pas présenter un caractère prépondérant par rapport aux autres travaux requis par l'exercice de la mission.

*III.2.2 Organisation spécifique du système comptable et financier de l'entité contrôlée*

Le Haut Conseil considère qu'une inégalité de la répartition des heures de travail ou du montant des honoraires résultant de la prise en compte de l'organisation par pôle, métier ou zone territoriale du système comptable et financier de l'entité peut être envisagée. Il précise cependant que cette répartition ne doit pas conduire à une répartition déséquilibrée des travaux, qui consisterait par exemple à attribuer à l'un des co-commissaires aux comptes la réalisation de l'essentiel des travaux d'audit et à limiter l'intervention des autres commissaires à leur seule revue. Il rappelle également que la répartition des travaux doit préserver la capacité de chaque commissaire aux comptes à fonder son jugement sur les comptes et qu'elle doit être régulièrement modifiée au cours du mandat.

*III.2.3 Position prépondérante de l'un des co-commissaires aux comptes dans la certification des comptes des entités comprises dans le périmètre de consolidation*

Dès lors que l'un des commissaires aux comptes de l'entité qui établit des comptes consolidés est également le commissaire aux comptes des entités importantes comprises dans le périmètre de consolidation, ce dernier bénéficie d'une meilleure connaissance de l'ensemble consolidé.

Le Haut Conseil estime que cette situation peut être prise en compte pour introduire une certaine souplesse dans la répartition quantitative des travaux. Elle peut, selon les cas, conduire à une répartition :

- favorisant les commissaires aux comptes non prépondérants en vue de renforcer le double regard sur les comptes ;
- favorisant le commissaire aux comptes prépondérant, qui pourrait se voir confier un rôle principal dans la revue des travaux de retraitement de consolidation des comptes de ces entités afin de mettre à profit sa meilleure connaissance de l'ensemble consolidé.

Le Haut Conseil précise toutefois que dans cette seconde hypothèse la répartition retenue doit préserver la capacité de chaque commissaire aux comptes à fonder son jugement sur les comptes. Ainsi ne serait pas acceptable une situation dans laquelle l'un des co-commissaires de l'entité consolidante prendrait en charge l'ensemble des travaux relatifs aux entités comprises dans le périmètre de consolidation en excipant d'une position dominante dans la certification des comptes de ces entités. En outre, la détention par l'un des commissaires aux comptes de l'entité consolidante de mandats dans les entités comprises dans l'ensemble consolidé ne doit pas faire obstacle à la modification régulière de la répartition des travaux.

Annexe 3 - Avis 2012-01 relatif à la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes

H3C – Avis 2012-01

**IV. Typologie de répartitions des travaux établie sur la base de critères quantitatifs**

En application des principes définis au paragraphe II, le Haut Conseil précise que l'appréciation du caractère équilibré de la répartition des travaux doit être effectuée distinctement pour :

- la certification des comptes consolidés ;
- la certification des comptes annuels et les interventions légales qui ne requièrent pas un volume de travaux significatif ;
- les interventions légales qui requièrent un volume de travaux significatif ;
- les travaux entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission qui requièrent l'intervention de tous les commissaires aux comptes.

Dans le cadre ainsi tracé, le Haut Conseil estime possible, pour un collège constitué de deux commissaires aux comptes, de retenir la typologie qui suit en vue de déterminer le caractère *a priori* équilibré ou non de la répartition des travaux :

- une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes et du montant des honoraires qui reste dans la limite d'un rapport 60%-40% induit une présomption simple de répartition équilibrée des travaux ;
- une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes et/ou du montant des honoraires qui dépasse le rapport 60%-40%, mais sans que soit dépassé le rapport 70%-30%, n'induit pas de présomption quant au caractère équilibré ou non de la répartition des travaux<sup>1</sup> ;
- une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes et/ou du montant des honoraires qui dépasse le rapport 70%-30%, mais sans atteindre la limite 90%-10%, induit une présomption simple de répartition déséquilibrée des travaux, qui peut dans certains cas être combattue par la prise en compte de critères qualitatifs ; cette situation devrait cependant, pour respecter l'esprit de la norme « relative à l'audit réalisé par plusieurs commissaires aux comptes », conduire rapidement à un rééquilibrage de la répartition des travaux ;
- une répartition des volumes d'heures alloués à chaque commissaire aux comptes ou du montant des honoraires atteignant ou dépassant le rapport 90%-10%, induit une disproportion et donc nécessairement une répartition déséquilibrée des travaux.

Cette approche doit être complétée par la prise en compte de critères qualitatifs.

*Christine THIN*

*Présidente*

<sup>1</sup> L'absence de présomption rend d'autant plus nécessaire l'explication de l'inégalité de la répartition.

Annexe 4 – Avis 2012-03 relatif à la compatibilité du statut de commissaire aux comptes avec celui de « certificateur » au sens de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010

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

le 22 mars 2012  
Avis 2012-03

**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 commissaire aux comptes ou un membre de son réseau d'intervenir en qualité de « certificateur » au sens de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010**

**Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi par l'Autorité de régulation des jeux en ligne (ARJEL) sur la compatibilité du statut de commissaire aux comptes avec celui de « certificateur » au sens de la loi n° 2010-476 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne.

Depuis le 12 mai 2010, date de publication de la loi, les opérateurs agréés sont autorisés à proposer des paris hippiques, des paris sportifs et des jeux de cercle en ligne aux joueurs français.

Le dispositif mis en place prévoit notamment pour les opérateurs de faire contrôler certaines informations par un « organisme indépendant », le « certificateur ». La loi ne prévoit pas de statut particulier pour le certificateur mais dispose en revanche que ce dernier doit être choisi dans une liste de certificateurs agréés établie par l'ARJEL.

La saisine de l'ARJEL s'inscrit dans le cadre de l'établissement de cette liste et en particulier de l'octroi de l'agrément de certificateur aux commissaires aux comptes qui le solliciteraient.

Le Haut Conseil a examiné cette saisine au cours de sa séance du 2 février 2012 et rend l'avis qui suit.

**Avis du Haut Conseil**

Le Haut Conseil a recueilli la position du Ministère de la Justice et des Libertés sur la question posée par l'ARJEL.

Le Ministère de la Justice et des Libertés a mentionné que « (...) sous réserve de l'interprétation souveraine des cours et tribunaux, aucune incompatibilité absolue entre les fonctions de commissaire aux comptes et de certificateur au sens de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 ne semble pouvoir être relevée ».

Il a ajouté qu'il « appartiendra toutefois au professionnel, avant d'accepter de telles fonctions, de s'assurer au préalable qu'elles ne risqueraient pas de le placer dans l'une ou l'autre des situations d'incompatibilités ou d'interdictions prévues par les textes ».

Le Haut Conseil prend acte de la position du Ministère de la Justice et des Libertés.

Il relève en outre qu'en application des dispositions du II de l'article L. 822-11 du code de commerce « il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II du même article, tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas 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 ».

Annexe 4 – Avis 2012-03 relatif à la compatibilité du statut de commissaire aux comptes avec celui de « certificateur » au sens de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010

**H3C – Avis 2012-03**

Le dernier alinéa du même article dispose que « lorsqu'un commissaire aux comptes est affilié à un réseau national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun et qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, il ne peut certifier les comptes d'une personne ou d'une entité qui, en vertu d'un contrat conclu avec ce réseau ou un membre de ce réseau, bénéficie d'une prestation de services, qui n'est pas directement liée à la mission du commissaire aux comptes selon l'appréciation faite par le Haut Conseil du commissariat aux comptes en application du troisième alinéa de l'article L. 821-1 ».

Aussi, le Haut Conseil a estimé qu'il lui incombe, sans préjudice des décisions que l'ARJEL pourrait prendre sous la législation qui lui est propre, d'examiner si les missions de « certificateur » peuvent être considérées, ou non, comme des prestations directement liées à la mission de commissaire aux comptes, condition nécessaire pour que ces missions puissent être réalisées par le commissaire aux comptes de l'opérateur auprès de cet opérateur, d'un opérateur qui le contrôle ou qui est contrôlé par lui, ou par un membre du réseau de ce commissaire aux comptes auprès de l'opérateur.<sup>1</sup>

Le Haut Conseil a échangé avec des représentants de l'ARJEL et auditionné des certificateurs agréés aux fins d'apprecier la nature des travaux du certificateur et les relations qu'entretient ce dernier avec l'opérateur et avec l'ARJEL.

Les missions assignées au « certificateur » sont définies par la loi du 12 mai 2010<sup>2</sup> complétée par une décision du collège de l'ARJEL<sup>3</sup>. Elles portent sur le contrôle du respect, par l'opérateur, de l'ensemble de ses obligations légales et réglementaires.

Elles se décomposent en un volet dit « technique » portant sur les obligations relatives au dispositif de traitement informatique des opérations de jeux et en un volet dit « général » portant sur les obligations d'ordre juridique et financier.

Le Haut Conseil estime qu'il n'existe pas, à la date du présent avis, de norme d'exercice professionnel applicable à ces interventions. En conséquence celles-ci ne peuvent pas être réalisées par le commissaire aux comptes de l'opérateur ou par un membre du réseau du commissaire aux comptes, auprès de cet opérateur.

Le Haut Conseil souligne enfin que l'intervention d'un membre du réseau en qualité de « certificateur » au sein de la société qui contrôle ou qui est contrôlée par l'entité dont les comptes sont certifiés par le commissaire aux comptes reste subordonnée au respect des dispositions de l'article 24 du code de déontologie et d'éventuelles décisions intéressant les « certificateurs » que l'ARJEL pourrait estimer utile de prendre, en particulier celles visant à préciser les critères d'indépendance et d'impartialité prévus par son règlement traitant de la procédure d'inscription sur la liste des organismes certificateurs.

**Christine THIN**  
**Présidente**

---

<sup>1</sup> Pour ce qui concerne les missions de « certificateur » qui pourraient être fournies par un membre du réseau du commissaire aux comptes de l'opérateur à cet opérateur, un opérateur qui le contrôle ou qui est contrôlé par lui, au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce, l'article 24 du code de déontologie prévoit que le commissaire aux comptes doit s'assurer que son indépendance ne se trouve pas affectée par cette prestation de services. Il n'existe pas en revanche de disposition prévoyant qu'une norme doit définir cette prestation.

<sup>2</sup> Article 23, II et III

<sup>3</sup> Décision n°2010-065 du 23 juillet 2010

## Annexe 5 – Avis 2012-05 relatif à l'appartenance à un réseau

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

le 4 mai 2012  
Avis 2012-05

**Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes en application de l'article R. 821-6 du code de commerce relatif à l'appartenance à un réseau**

**Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi d'une situation qui pose la question de l'appartenance d'un commissaire aux comptes (Monsieur A) à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie constitué de ce commissaire aux comptes et d'une société d'expertise comptable (société EC1).

La situation exposée est la suivante :

- Monsieur A exerce la profession de commissaire aux comptes en nom propre.
- Monsieur A est associé avec la société d'expertise comptable EC1 au sein d'une société d'expertise comptable EC2. Ils détiennent respectivement 51% et 25% de son capital.

Le Haut Conseil a examiné cette situation au cours de sa séance du 3 mai 2012 et rend l'avis qui suit.

**Avis du Haut Conseil**

Le code de déontologie comporte, à l'article 22, des dispositions en matière d'appartenance à un « réseau pluridisciplinaire, national ou international dont les membres ont un intérêt économique commun ». Il fournit également des indices d'appartenance à un tel réseau.

Le Haut Conseil estime que le fait que des personnes ou entités entretiennent entre elles des liens capitalistiques et juridiques résultant de l'existence d'un contrat de société, fait naître un intérêt économique commun entre ces personnes et entités et en conséquence, une présomption simple d'appartenance de ces personnes et entités à un même réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

En l'espèce, le Haut Conseil constate qu'il existe un contrat de société entre Monsieur A et la société d'expertise comptable EC1.

Il constate également que Monsieur A et la société d'expertise comptable EC1 détiennent chacun une part importante du capital de la société EC2 dont l'activité est l'exercice de la profession d'expertise comptable.

Au vu de ces éléments le Haut Conseil est d'avis que Monsieur A, la société d'expertise comptable EC1 et la société d'expertise comptable EC2 constituent un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

*Christine THIN  
Présidente*

## Annexe 6 – Avis 2012-06 relatif à la possibilité pour un commissaire à la transformation d'être nommé commissaire aux comptes de l'entité

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

Le 9 mai 2012  
Avis 2012-06

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

**Introduction**

Le Haut Conseil s'est saisi d'une question relative à la possibilité pour un commissaire à la transformation d'être par la suite nommé commissaire aux comptes de l'entité.

Le Haut Conseil a examiné cette situation au cours de sa séance du 3 mai 2012 et rend l'avis qui suit.

**Avis du Haut Conseil**

Le Haut Conseil a considéré que la question devait être analysée au regard des dispositions du code de commerce.

La mission du commissaire à la transformation est décrite à l'article L.224-3 qui dispose « *Lorsqu'une société de quelque forme que ce soit qui n'a pas de commissaire aux comptes se transforme en société par actions, un ou plusieurs commissaires à la transformation, chargés d'apprécier sous leur responsabilité la valeur des biens composant l'actif social et les avantages particuliers, sont désignés, sans accord unanime des associés par décision de justice à la demande des dirigeants sociaux ou de l'un d'eux. Les commissaires à la transformation peuvent être chargés de l'établissement du rapport sur la situation de la société mentionnée au troisième alinéa de l'article L. 223-43. Dans ce cas, il n'est rédigé qu'un seul rapport. Ces commissaires sont soumis aux incompatibilités prévues à l'article L. 225-224. Le commissaire aux comptes de la société peut être nommé commissaire à la transformation. Le rapport est tenu à la disposition des associés.* »

Au vu de ces dispositions, et notamment de la possibilité qu'elles ouvrent de désigner le commissaire aux comptes de la société comme commissaire à la transformation, le Haut Conseil estime qu'il n'y a pas d'incompatibilité de principe entre la mission de commissaire à la transformation et celle de commissaire aux comptes de l'entité concernée.

Le Haut Conseil considère qu'un commissaire à la transformation peut être nommé commissaire aux comptes de l'entité.

Le Haut Conseil rappelle toutefois que le commissaire aux comptes doit, préalablement à l'acceptation de sa nomination, analyser sa situation au regard des dispositions du code de déontologie.

*Christine THIN  
Présidente*

Annexe 7 - Avis 2012-07 relatif au lien familial entre le commissaire aux comptes et l'expert-comptable d'une entité

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

le 8 juin 2012

Avis 2012-07

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes en application de l'article R. 821-6 du code de commerce relatif au lien familial entre le commissaire aux comptes et l'expert-comptable d'une entité*

#### Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes d'une situation qui pose la question de l'exercice du commissariat aux comptes en présence d'un lien familial entre le commissaire aux comptes de plusieurs entités et l'expert-comptable de ces mêmes entités.

La situation exposée est la suivante.

- Monsieur X est commissaire aux comptes et signataire des comptes de plusieurs entités dont le cabinet Y est l'expert-comptable.
- Certains des mandats de commissariat aux comptes de ces entités sont détenus en nom propre par Monsieur X, d'autres par une société de commissariat aux comptes dont Monsieur X est gérant et associé. Monsieur X précise que les honoraires de commissariat aux comptes au titre de ces missions représentent 20 à 30 % de ses revenus professionnels et 50 % du chiffre d'affaires de l'activité audit de la société de commissaires aux comptes.
- Monsieur Z, gérant et associé du cabinet Y, est le frère de Monsieur X.
- Monsieur Z était « *par le passé* » en charge des dossiers d'expertise comptable des sociétés auditées par son frère.
- « *Pour éviter une situation soulevant une question d'indépendance* », les dossiers d'expertise comptable concernés ont été confiés à d'autres associés du cabinet Y.

Monsieur X sollicite l'avis du Haut Conseil sur le caractère approprié de la mesure de sauvegarde mise en place.

Le Haut Conseil a examiné cette situation au cours de sa séance du 7 juin 2012 et rend l'avis qui suit.

#### Avis du Haut Conseil

La situation exposée ne constitue pas une situation interdite par la loi et ne relève pas non plus des incompatibilités légales, ces dernières visant les liens entre les commissaires aux comptes et les personnes dont ils certifient les comptes, les personnes qu'elles contrôlent ou qui sont contrôlées par elles au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Cette situation doit, selon le Haut Conseil, être appréciée au regard des articles 4, 5 et 6 du code de déontologie.

Annexe 7 - Avis 2012-07 relatif au lien familial entre le commissaire aux comptes et l'expert-comptable d'une entité

*H3C – Avis 2012-07*

Le Haut Conseil constate que Monsieur X, commissaire aux comptes, et Monsieur Z, expert-comptable associé et gérant du cabinet d'expertise comptable Y sont unis par un lien familial étroit.

Il relève que Monsieur X et le cabinet Y ont une clientèle commune. Il souligne que Monsieur X est le signataire des comptes des entités appartenant à cette clientèle et que Monsieur Z était « *par le passé* » chargé de la réalisation des missions d'expertise comptable.

Il relève également que les missions de commissariat aux comptes concernées représentent une part importante des ressources professionnelles de Monsieur X et de celles de l'activité audit de la société de commissaires aux comptes dont il est associé et gérant.

Compte tenu de ces éléments le Haut Conseil estime que la situation décrite reste susceptible de porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes dans l'exercice de ses missions dans les entités concernées ou d'être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de ces missions.

En conséquence, le Haut Conseil est d'avis que la mesure de sauvegarde mise en place n'est pas suffisante pour permettre la poursuite de ses missions en conformité avec les exigences du code de déontologie.

*Christine THIN*

*Présidente*

## Annexe 8 – Avis 2012-11 relatif aux conséquences liées à la levée du secret professionnel



le 1<sup>er</sup> août 2012  
Avis 2012-11

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce  
sur les conséquences liées à la levée du secret professionnel du commissaire aux comptes  
concernant la communication de son dossier de travail*

#### Introduction

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

Le requérant est commissaire aux comptes d'une entité relevant de la compétence d'un organisme de contrôle. Ce dernier demande, lors d'une inspection, à consulter le dossier de travail du commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes, dont le secret professionnel est levé à l'égard de l'organisme de contrôle, refuse l'accès à son dossier de travail.

Le motif invoqué par le commissaire aux comptes est que la levée du secret professionnel implique la transmission d'informations obtenues dans le cadre de sa mission, et non, à défaut d'une disposition expresse des textes, la communication de documents par le commissaire aux comptes.

Cette situation soulève la question de savoir si, en l'espèce, les inspecteurs de l'organisme de contrôle vis-à-vis desquels le secret professionnel du commissaire aux comptes est levé, peuvent consulter le dossier de travail du commissaire aux comptes.

Le Haut Conseil a examiné cette situation au cours de ses séances des 7 juin et 12 juillet 2012 et rend l'avis qui suit.

#### Avis du Haut Conseil

En vertu des textes applicables le commissaire aux comptes est délié de son secret professionnel vis-à-vis des inspecteurs de l'organisme de contrôle et est donc autorisé à communiquer des informations écrites ou orales dont il a pu avoir connaissance dans le cadre de sa mission.

Cependant, le Haut Conseil relève qu'aucun texte ne confère aux inspecteurs de l'organisme de contrôle concerné un droit de communication du dossier de travail du commissaire aux comptes, contrairement à certains textes applicables à d'autres autorités.

En effet, le Haut Conseil observe que dans le cas où le législateur a souhaité investir une autorité ou un organisme d'un droit de communication sur des documents détenus par un commissaire aux comptes, il l'a expressément prévu.

## Annexe 8 – Avis 2012-11 relatif aux conséquences liées à la levée du secret professionnel

H3C – Avis 2012-11

Au vu de ces éléments, le Haut Conseil considère que la levée du secret professionnel du commissaire aux comptes induit une collaboration de ce dernier avec l'organisme de contrôle concerné. En revanche en l'absence de disposition expresse, le commissaire aux comptes n'a pas l'obligation de permettre l'accès à son dossier de travail.

*Christine THIN*

*Présidente*

## Annexe 9 – 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 9 – Accord de coopération ASR/H3C

#### DEFINITIONS

- 1 - Pour l'application du présent accord,
- « Partie » ou « Parties » signifie 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 9 – 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 contreviendrait 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 visées 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 réglée 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 9 – 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 (paragraphes 14 à 17) et le transfert des données personnelles (paragraphe 18) demeureront en vigueur postérieurement à la résiliation.

## Annexe 9 - 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 Thénin

Présidente

Date: 18.01.2013

5

## Annexe 10 - Accord de coopération PCAOB/H3C

La version anglaise du protocole d'accord est disponible sur le site internet du H3C : [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

**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 10 - Accord de coopération PCAOB/H3C

La version anglaise du protocole d'accord est disponible sur le site internet du H3C : [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

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 10 - Accord de coopération PCAOB/H3C

La version anglaise du protocole d'accord est disponible sur le site internet du H3C : [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

(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

3

## Annexe 10 - Accord de coopération PCAOB/H3C

La version anglaise du protocole d'accord est disponible sur le site internet du H3C : [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

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 concerteront 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 auditores 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 10 - Accord de coopération PCAOB/H3C

La version anglaise du protocole d'accord est disponible sur le site internet du H3C : [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

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 gérera 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 débuter 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'informent 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



5



## Annexe 10 - Accord de coopération PCAOB/H3C

La version anglaise du protocole d'accord est disponible sur le site internet du H3C : [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

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]

## Annexe 10 - Accord de coopération PCAOB/H3C

La version anglaise du protocole d'accord est disponible sur le site internet du H3C : [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

(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

Date : 31/12/12

Christine Thin  
Présidente  
Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Date : 31/01/2013

## Annexe 10 - Accord de coopération PCAOB/H3C

La version anglaise du protocole d'accord est disponible sur le site internet du H3C : [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

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) « **Traitements 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 10 - Accord de coopération PCAOB/H3C

La version anglaise du protocole d'accord est disponible sur le site internet du H3C : [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

(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 10 - Accord de coopération PCAOB/H3C

La version anglaise du protocole d'accord est disponible sur le site internet du H3C : [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

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 10 - Accord de coopération PCAOB/H3C

La version anglaise du protocole d'accord est disponible sur le site internet du H3C : [www.h3c.org](http://www.h3c.org)

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 Thénin  
Présidente  
Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Date : 31/01/13

Date : 31/01/2013

Annexe 11 - Lettre commune du 1er juin 2012 à l'IAASB et l'IESBA « Proposed change to the definition of “engagement team” »

1 June 2012

To

Mr. Dakdduk  
Chair of the International Ethics Standards Board for Accountants

And

Mr. Schilder  
Chair of the International Auditing and Assurance Standards Board

**Re.: Comment letter from European Audit Regulators relating to IESBA's Exposure Draft,  
Proposed Change to the Definition of "Engagement Team".**

Dear Sirs,

A number of independent European audit regulators and/or oversight bodies ("the audit regulators") appreciates the opportunity to comment on the IESBA's Exposure Draft, *Proposed Change to the Definition of "engagement team"* ("the Exposure Draft"). 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
- Luxembourg – Commission de Surveillance du Secteur Financier
- Malta – Accountancy Board
- The Netherlands – Netherlands Authority for the Financial Markets
- Norway – Financial Supervisory Authority of Norway
- Portugal – Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
- Romania – Council for the Public Oversight of the Activity of the Statutory Audit of Romania
- Slovenia – Agencija Republike Slovenije za javni nadzor nad revidiranjem (Agency for Public Oversight of Auditing)
- Spain – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
- Switzerland – Federal Audit Oversight Authority

As European audit regulators we consider it important to pursue continuing improvement of standard setting for professional accountants, including auditing and ethics. 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.

As the discussion on direct assistance by internal auditors has an impact on the Code of Ethics as developed by IESBA and on the Auditing Standards as developed by IAASB, we consider it necessary to share our comments on the proposed changes to the definition of the Engagement Team and on ISA 610 *Using the Work of Internal Auditors* with IESBA and IAASB at the same time. As a result, we have addressed this letter to both Boards.

1

Annexe 11 - Lettre commune du 1er juin 2012 à l'IAASB et l'IESBA « Proposed change to the definition of “engagement team” »

We appreciate IESBA's and IAASB's efforts to define how external auditors should deal with the work of internal auditors in its broadest way. However, we still do not support the concept of internal auditors providing direct assistance to the external auditor for the following reasons:

- The independence of the external auditor cannot be ensured as the internal auditors providing direct assistance to the external auditor are not independent of the audit client, as they are employed by the audit client.
- The competence and objectivity of internal auditors providing direct assistance are not subject to the same level of regulation that applies to external auditors.
- There is a risk that management of the audit client puts undue pressure on the external auditor to utilize the client's internal audit personnel resources, in order to reduce the audit fee.

The Exposure Draft excludes internal auditors that provide direct assistance in accordance with ISA 610 from the Engagement Team definition. We believe it is conceptually inappropriate to exclude internal auditors from the Engagement Team definition, when apparently their work is expected to be subject to the same direction, supervision and review (ref. ISA 220) as the work performed by the ordinary engagement team members. Thus, since the IAASB in this way requires internal auditors providing direct assistance to be treated in the same way as ordinary engagement team members, it is a contradiction in terms to exclude them from the engagement team definition. In any case, excluding internal auditors that provide direct assistance from the engagement team definition doesn't resolve the lack of independence of these individuals.

In case the Boards, despite our disapproval of direct assistance, still would like to set standards regarding direct assistance, we would like to raise the following concerns on the approach the Boards have chosen to set new standards relating to external auditors requiring direct assistance from internal auditors. We believe that, even in countries where independence regulation may not prohibit direct assistance, the requirements of the revised ISA 610 provide too little guidance concerning threats that would be considered unacceptable versus threats that could be overcome by appropriate safeguards.

As a related matter, we see a room for improvement regarding the alignment of the standard setting processes between the IAASB and the IESBA. The proposed changes to the Code are directly related to certain provisions in ISA 610, which is no longer open for comments. Clearly, each Board has its own responsibilities in the standards setting process. However, as there are clear relations between certain standards, we suggest the Boards to cooperate more closely.

Finally, we note that outsourcing of the internal audit function to the external auditor is occurring in certain jurisdictions. We think that outsourcing of the internal audit function creates new challenges and risks, which have not been addressed in the current standards. We believe the standard should clarify that outsourcing of the internal audit function to the external auditor represents a serious threat to the external auditor's independence, and that it is consequently prohibited in some countries.

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 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	The Netherlands	Slovenia
France	Norway	Spain
Luxembourg	Portugal	Switzerland
Malta	Romania	

2

## Annexe 12 - Lettre commune du 17 octobre 2012 à l'IAASB « Implementation of clarified ISAs »

17 October 2012

To

Mr. Schilder  
Chair of the International Auditing and Assurance Standards Board

**Comment letter from European Audit Regulators relating to implementation of clarified ISAs**

Dear Sirs

In March 2012 the IAASB wrote to the European Audit Inspection Group (EAIG) Steering Group and asked whether the EAIG, or individual members of the EAIG, would be able to submit views on the implementation of clarified International Standards on Auditing (ISAs) by 31 October 2012, in connection with the IAASB's post-implementation review of the clarified ISAs. The following areas of interest were highlighted in the IAASB letter:

- Using experts and specialists in audits
- Quality control policies and procedures (including EQCR)
- Group audits
- Auditing accounting estimates and fair values

Members of the EAIG appreciate the opportunity to respond to the IAASB, and certain members have submitted individual responses.

This letter supplements such responses and has been discussed and agreed by a number of independent European audit regulators and/or oversight bodies ("the audit regulators") representing the following countries:

- Czech Republic – Audit Public Oversight Council
- Finland – Auditing Board
- France - Haut Conseil du commissariat aux comptes
- Germany - Auditor Oversight Commission
- Hungary - Auditors' Public Oversight Committee
- Lithuania – Authority of Audit and Accounting
- Luxembourg - Commission de Surveillance du Secteur Financier
- Malta - Quality Assurance Oversight Committee
- The Netherlands – Netherlands Authority for the Financial Markets
- Norway - Financial Supervisory Authority of Norway
- Portugal – Conselho Nacional de supervisão de auditoria
- Slovakia - Auditing Oversight Authority
- Slovenia - Agency for Public Oversight of Auditing
- Spain - Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
- Sweden – The Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden)
- Switzerland - Federal Audit Oversight Authority
- UK – Audit Quality Review, part of the UK's Financial Reporting Council

1

## Annexe 12 - Lettre commune du 17 octobre 2012 à l'IAASB « Implementation of clarified ISAs »

As European audit regulators, we consider it important to pursue continuing improvement of auditing standards. Our comments in this letter reflect several matters on which we have achieved a consensus amongst the above mentioned audit regulators, although due to the timing and focus of inspections not all of the findings were identified by all the audit regulators. In addition, the IAASB standards may not have been adopted in some jurisdictions, although similar local requirements usually apply instead. The findings are not intended to include all comments that might be provided by individual members.

***Feedback to IAASB in 2011***

In 2011, the following findings were presented in a meeting with the IAASB. Although these were based on inspection findings prior to the clarified ISAs, the root cause analysis performed at the time was based on the clarified ISA requirements. These findings continue to arise in practice.

***Using experts and specialists in audits (ISA 620)***

Audit inspections have identified the following findings which we believe deserve specific consideration in the process of improving ISA 620:

- Individuals involved in audits are not always appropriately treated as experts for the purpose of ISA 620, and therefore the requirements of ISA 620 are not always specifically addressed. The guidance in ISA 620 states that, while the distinction between auditor's experts and members of the audit team will be a straight forward in many cases, the distinction will be a matter of professional judgment in other cases. However, further guidance is not provided in the standard.
- Auditors rely on the work of experts, who do not always perform their procedures in accordance with auditing standards and do not always adequately document their work for the purpose of the audit. The extent to which auditors require experts to perform audit procedures and document their work in order to provide adequate audit evidence is not specifically covered in ISA 620.
- Auditors do not always adequately follow up the findings and recommendations of experts. ISA 620 does not specifically address the need for the auditor to adequately follow up issues or recommendations raised by experts.

***EQCR (ISQC1)***

Audit inspections have identified the following findings which we believe deserve specific consideration in the process of improving ISQC1:

- The EQCR is not always performed for all PIEs<sup>1</sup>. ISQC1 requires mandatory EQCRs for listed entities only and, apart from listed entities, the EQCR requirements depend on criteria chosen by each audit firm.
- EQCRs are sometimes performed by partners who were subject to adverse inspection findings on their own audits. ISQC1 does not require that the partners performing the EQCR to have demonstrated quality in his/her own audits.

<sup>1</sup> In the European Union, the scope of PIEs may vary from one jurisdiction to another. In some countries, only listed entities are considered as PIEs, whereas in other countries, the scope may be much broader.

2

## Annexe 12 - Lettre commune du 17 octobre 2012 à l'IAASB « Implementation of clarified ISAs »

- The EQCR is sometimes performed at a very late stage of the audit. ISQC1 does not have any requirements regarding the timing of the EQCR involvement, only on the timing of the completion of the EQCR.
- Sometimes the underlying audit work is not sufficiently reviewed by the EQCR. ISQC1 does not contain specific guidance on the depth of the EQCR review.
- The review comments and follow-up are often not visible on the audit file. ISQC1 does not require that review notes from the EQCR review to be retained on the file.

*Inspection findings post clarified ISAs*

In 2012, the EAIG conducted surveys of its members in relation to group audits and auditing accounting estimates and fair values. The majority of the findings related to inadequate application of the ISA requirements and guidance. However, we have summarised below those areas where we believe improvements could be made to the relevant ISAs to achieve a more consistent approach.

*Group audits (ISA 600)*

Audit inspections have identified the following findings which we believe deserve specific consideration in the process of improving ISA 600:

- There is a wide variation in practice regarding the calculation of component materiality. ISA 600 provides little guidance for determining component materiality.
- The involvement of the group audit team in the component audits, including communications with the component audit teams and the review of their work, is often inadequate or not adequately evidenced. ISA 600 provides limited requirements and guidance on the level of involvement and review and the evidence of such.

*Auditing accounting estimates and fair values (ISA 540)*

Audit inspections have identified the following findings which we believe deserve specific consideration in the process of improving ISA 540:

- There have been a number of findings in relation to the quality of audit work relating to the impairment of goodwill and other assets or the valuation of financial instruments (including the use of third party pricing services). ISA 540 is difficult to apply to these specific areas of the audit, given the lack of specific audit guidance relating to the relevant financial reporting requirements.

## Annexe 12 - Lettre commune du 17 octobre 2012 à l'IAASB « Implementation of clarified ISAs »

Thank you for the opportunity to provide comments on the implementation of clarified ISAs. 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.

Yours sincerely

On behalf of the audit regulators referred to above in the following countries:

Czech Republic  
Finland  
France  
Germany  
Hungary  
Lithuania  
Luxembourg  
Malta  
The Netherlands  
Norway  
Portugal  
Slovakia  
Slovenia  
Spain  
Switzerland  
Sweden  
UK

## Annexe 13 - Lettre commune du 23 octobre 2012 à l'IAASB « Improving the Auditor's Report »

23 October 2012

To:

Mr. Schilder  
Chair of the International Auditing and Assurance Standards Board

**Re.: Comment letter from European Audit Regulators relating to IAASB's Invitation to Comment, *Improving the Auditor's Report***

Dear Mr. Schilder,

A number of independent European audit regulators and/or oversight bodies ("audit regulators") appreciates the opportunity to comment on the IAASB's ("Board") invitation to Comment, *Improving the Auditor's Report* ("ITC"). The content of this letter has been discussed and agreed between audit regulators, representing the following countries:

- Czech Republic – Audit Public Oversight Council
- Estonia – Auditors Activities Oversight Council
- France – Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
- Germany – AbschlussPrüferAufsichtsKommission
- Ireland – Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority
- Lithuania – Authority of Audit and Accounting
- Luxembourg – Commission du Surveillance du Secteur Financier
- Malta – Accountancy Board
- the Netherlands – Netherlands Authority for the Financial Markets
- Norway – Finanstilsynet
- Portugal – Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
- Slovenia – Agency for Public Oversight of Auditing
- Spain – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
- Revisoratulmenden – Sweden
- Eidgenössische Revolutionsaufsichtsbehörde – Switzerland

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.

The structure of this letter follows the five categories that the Board has used in the ITC.

#### Overall considerations

We support the Board's efforts to respond to the clear and justified demand for auditors to provide greater transparency about the audit of the financial statements. The proposed auditor's report should enhance the financial statements users' understanding of the audit process, especially with regard to significant risks of material misstatements in the financial statements, and will contribute to the responsibility and accountability of the auditor.

We concur with the Board's view that the auditor's report should continue to include a clear opinion on whether the financial statements give a true and fair view, but it should also clearly communicate the views of the auditor based on his audit of the financial statements.

1

## Annexe 13 - Lettre commune du 23 octobre 2012 à l'IAASB « Improving the Auditor's Report »

Therefore, as the opinion paragraph is regarded as the most important part of the auditor's report, we welcome the Board's initiative to place this paragraph at the beginning of the audit report.

The primary responsibility for the financial statements lies with the entity; the auditor is responsible for the audit of the financial statements. While fully supporting increased auditor transparency, we continue to believe that those responsibilities should remain intact. This means that the auditor cannot 'repair' omissions or errors (including in disclosures) unless through issuing an appropriately modified opinion. The auditor should ensure that management provides such information, or he must do that as part of his justification for a modified auditor's report.

We feel that adding more information – amongst others via Auditor Commentary – in the auditor's report adds value to financial statements users. In addition, it will presumably also have a positive effect on the quality of the financial statements and the audit process.

In order for the auditor's report to be sufficiently informative and responsive to financial statements users' demands, we believe that Board should develop safeguards in order to ensure that:

- omissions in the financial statements (including omissions in disclosures) are not 'repaired' through the Auditor Commentary, also because the entity is primarily responsible for the preparation and presentation of the financial statements. Instead, it should result in appropriate modifications to the auditor's opinion;
- entity specific information in the auditor's reports is useful and relevant to the financial statements users and that boiler plate language is avoided. Consequently, it is necessary to develop suitable and enforceable criteria with appropriate guidance and examples;
- the scope of the auditor's report is clear, especially with regard to 'other information'.

Based on our discussions, we feel that the following information could also be considered for inclusion in the new auditor's report:

- a specific statement that the auditor complied with independence regulations and other ethical requirements with a reference to the respective requirements, including information on services provided;
- a summary of the auditor's risk analysis and audit strategy used to mitigate significant audit risks, including the risk of fraud. This would also encompass how the auditor maintains his sole responsibility when using the work of other auditors and experts, where relevant. In this regard, we note that the auditor should focus on financial statement risks, and not on general business risks unless relevant to the specific audit;
- information about materiality, as this helps financial statements users to better understand the assurance provided and the extent and depth of audit work done<sup>1</sup>;
- a statement on the consistency between the other information in the annual report and the financial statements.

We believe that standardized information increases the risk of boiler plate language without adding specific information to the financial statements or the audit thereof and should therefore be avoided as much as possible.

We would like to highlight that there are other initiatives for changing the auditor's report under discussion, f.i. the provisions of the European regulation for audit reporting. We favor consistency in the format of the report, while allowing jurisdictions to adapt the report to their national constraints. Accordingly, we think the building block approach is an appropriate solution.

<sup>1</sup> The Haut Conseil du Commissariat aux Comptes takes exception to this point.

2

## Annexe 13 – Lettre commune du 23 octobre 2012 à l'IAASB « Improving the Auditor's Report »

In addition, if it becomes apparent that some of the demands of the financial statements users would be better resolved by enhancing the accounting and/or disclosure standards, we suggest the Board and the International Accounting Standards Board ("IASB") work together to improve also those standards.

#### Auditor Commentary

As indicated earlier, we believe that the Auditor Commentary ("AC") is a very appropriate means to inform the financial statements users about the audit of the financial statements. In addition, we believe that the inclusion of AC in the auditor's report constitutes a positive incentive for management to enhance the quality of information disclosed in the financial statements.

AC should not replace information that should be included in the financial statements, which is the responsibility of the entity. AC should highlight matters that are important for the understanding of the audit of the financial statements and the auditor's judgment. We feel that there should be room for judgment from the auditor about what to include in AC, but 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 his audit which are useful and relevant to the financial statements users, such as significant risks of material misstatements in the financial statements, or materiality<sup>2</sup>.

When reading the ITC, it occurs to us that many of the examples seem to refer to information in the financial statements, to which little to no information is added. Further, the AC is rather descriptive in nature, without the added value of the auditor's views based on the audit work performed.

#### Going concern/other information

We believe that it is helpful that the auditor includes a more specific statement about the going concern assumption in the financial statements than what is required in the current standards. 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.

However, we believe that the paragraph on the work performed by the auditor to reach the going concern conclusion should only be included when this provides relevant information to the users of the report in the specific situation and to constitute an incentive to focus on this aspect during the audit, most notably in judgmental situations. Boilerplate or irrelevant information should be avoided.

We support the Board's intent to explore whether a revision of ISA 570 *Going concern* is needed and to liaise with the IASB. This will contribute to specifying the extent of audit work to be done in relation to going concern, and the respective reporting.

Stating clearly in the report whether material inconsistencies have been found or not in other documents seems appropriate and adds value to the report. In this respect we note that including the scope of the documents that have been examined could also be a valuable element for users of this information, in order to be clear on what has been read and what has not been read by the auditor.

<sup>2</sup> See also footnote 1.

## Annexe 13 – Lettre commune du 23 octobre 2012 à l'IAASB « Improving the Auditor's Report »

#### Clarifications and Transparency

Although we support the need for a clear distinction in the responsibilities between the auditor and the entity, we do not see added value in the proposed descriptions of the various responsibilities in the auditor's report. This is standardized information, and as such boiler plate without adding specific information to the audit of the financial statements.

Naming the engagement partner is already current practice in most of Europe. We favor this as it has a positive impact on the involvement and accountability of the engagement partner.

Including information on the use of other auditors and experts as part of the audit strategy, could contribute to better understand the audit. It should remain clear to the financial statements users that the auditor remains solely responsible for the audit opinion on the financial statements as a whole, and what he did to ensure this sole responsibility. As a consequence, information regarding the portion of work performed by other auditors or experts should not be misleading as to the division of responsibilities.

#### Form and Structure

We concur with the proposed structure, subject to our comments on the standardized boilerplate paragraphs. Further, we clearly see a benefit in global consistency in the structure and format of auditor's reports.

We favor a consistent reporting format, while allowing jurisdictions the possibility to adapt the report to their national constraints. Accordingly, we think the building block approach is particularly appropriate.

Thank you for the opportunity to comment on the ITC. 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  
Estonia  
France  
Germany  
Ireland  
Lithuania  
Luxembourg  
Malta  
the Netherlands  
Norway  
Portugal  
Slovenia  
Spain  
Sweden  
Switzerland

Annexe 14 – Lettre commune du 23 janvier 2013 à l'IESBA « 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 Auditoría 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.

1

Annexe 14 – Lettre commune du 23 janvier 2013 à l'IESBA « 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

2

Annexe 15 – Lettre commune du 14 mars 2013 à l'IAASB « The auditor's responsibilities relating to other information in documents containing or accompanying audit financial statements and the auditor's report thereon »

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 Auditoría de Cuentas – Spain
- Revisorsnämnden – Sweden
- Eidgenössische Revensionsaufsichtsbehörde – 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

1

Annexe 15 – Lettre commune du 14 mars 2013 à l'IAASB « The auditor's responsibilities relating to other information in documents containing or accompanying audit financial statements and the auditor's report thereon »

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.

2

Annexe 15 – Lettre commune du 14 mars 2013 à l'IAASB « The auditor's responsibilities relating to other information in documents containing or accompanying audit financial statements and the auditor's report thereon »

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 15 – Lettre commune du 14 mars 2013 à l'IAASB « The auditor's responsibilities relating to other information in documents containing or accompanying audit financial statements and the auditor's report thereon »

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.

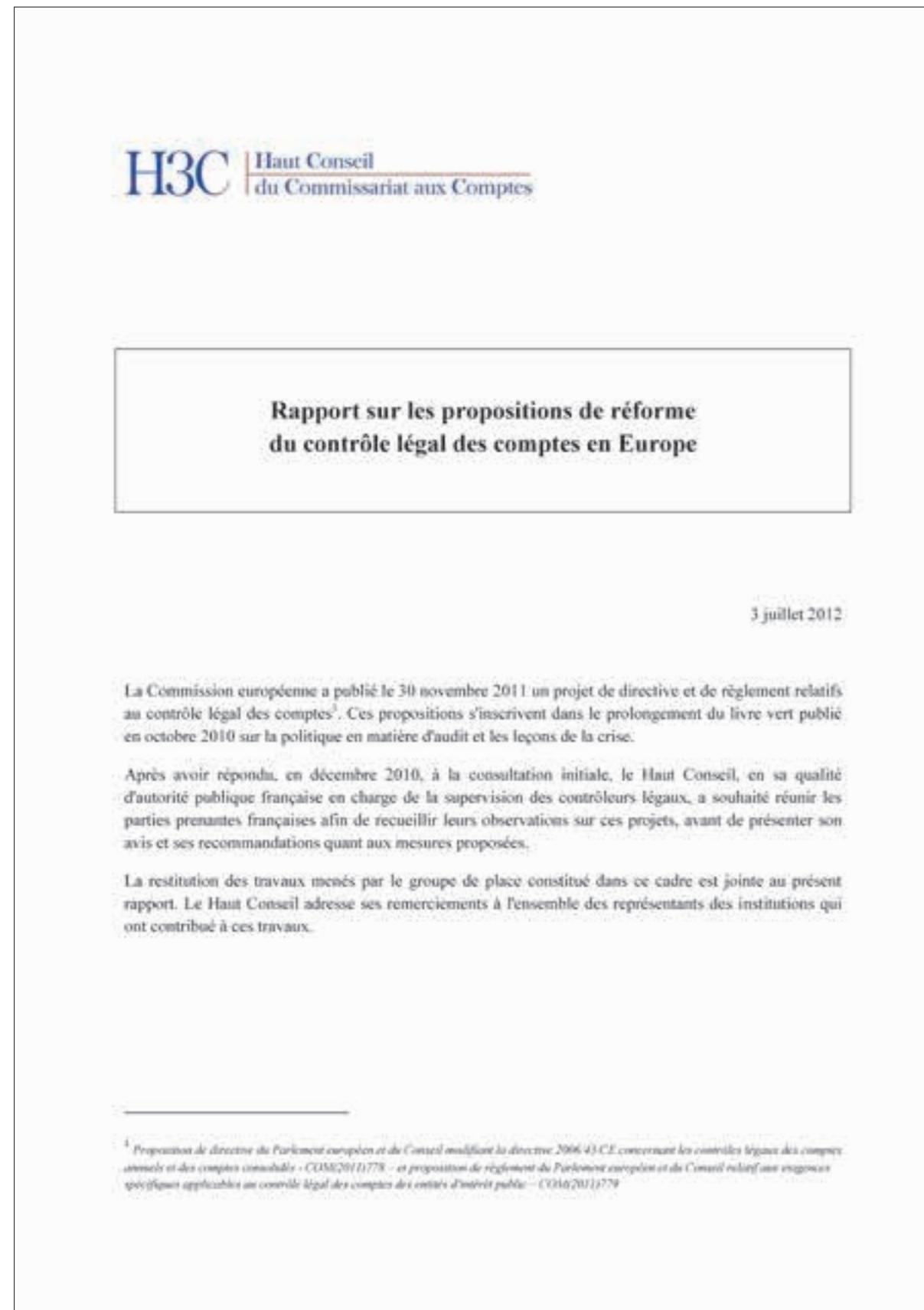
<sup>13</sup> ED § 14.b

<sup>14</sup> See also our comments §9.

<sup>15</sup> ED §16.c

<sup>16</sup> ED §16.d

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe



<sup>1</sup> Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés - COM(2011)0778 - et proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public - COM(2011)0779

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

The image shows the first page of the report content. It features the H3C logo at the top right. Below the logo, there is a section titled "Introduction" which discusses the European Commission's initiative to reinforce and harmonize legal audit controls across the EU. The text highlights that the H3C welcomes this initiative positively. It also notes that the proposed measures aim to contribute to audit quality and reliability, and that they should be extended to entities that are not listed on markets or involved in key sectors of the European economy.

**Introduction**

L'initiative de la Commission européenne vise à renforcer et à harmoniser le contrôle légal au plan européen. Le Haut Conseil l'accueille positivement.

Il a relevé des dispositions qui contribuent à la qualité et à la fiabilité de l'audit. Ces dispositions devraient être étendues au contrôle légal effectué au sein d'entités qui, si elles ne sont pas des établissements financiers ou ne sont pas cotées sur les marchés, interviennent néanmoins dans des secteurs-clés du tissu économique européen. La mise en place d'une réglementation spécifique pour certaines entités et les cabinets qui les auditent ne devrait pas conduire à limiter l'harmonisation et le renforcement souhaitable des mesures relatives à l'audit de l'ensemble des autres entités.

Les textes proposés comportent une large étendue de mesures qui répondent chacune à l'un des objectifs poursuivis. Toutefois, la juxtaposition de ces nombreuses mesures, issues d'une part du règlement et d'autre part de la directive, pourraient conduire à des difficultés d'application pour certaines catégories d'entités et leurs auditeurs, susceptibles d'aller à l'encontre des effets recherchés. Aussi, le Haut Conseil souligne la nécessité d'apprécier les mesures non seulement individuellement mais également dans leur globalité, afin d'atteindre les objectifs visés en matière de qualité de l'audit.

**1 - Adoption de règles spéciales relatives au contrôle légal des entités d'intérêt public**

Le H3C est favorable au recours à un règlement européen permettant d'harmoniser dans l'Union européenne le contrôle légal des entités d'intérêt public ("EIP").

Il appelle néanmoins l'attention du législateur sur l'intérêt de renforcer et d'harmoniser également le contrôle légal des entités non définies comme "EIP", et notamment lorsqu'il porte sur les filiales des entités "EIP". Il souligne que la fiabilité des comptes des PME ou d'entités qui interviennent dans des secteurs porteurs d'intérêt général mérite également une attention particulière. A cet égard, il note que la notion d'intérêt général ne recoupe pas forcément la notion "d'intérêt public"<sup>2</sup>.

Par ailleurs, il accueille favorablement la proposition qui consiste à inclure dans le champ d'application de la directive révisée les missions d'audit légal d'une entité qui n'est pas tenue par la loi de désigner un auditeur légal<sup>3</sup>.

**2 - Rapports des contrôleurs légaux - Règlement articles 21 à 23**

*Rapport d'audit*

Le H3C soutient les propositions du règlement qui visent à renforcer l'harmonisation des rapports d'audit. Il souhaite que cette harmonisation européenne puisse s'étendre au plan mondial.

Le H3C est favorable à un rapport d'audit comportant plus d'information, dans la mesure où cette information est utile, pertinente et bien comprise par les utilisateurs des comptes. A ce titre, il considère que des informations relatives aux principaux secteurs présentant un risque d'anomalie significative<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Projet de directive, article 2.11  
<sup>3</sup> Projet de directive, article 2.1 (b)  
<sup>4</sup> Projet de règlement, article 22.2 (b)

**Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe**



identifiés par les contrôleurs légaux et à la description de la méthode<sup>5</sup> qu'ils ont utilisée pour parvenir à leurs conclusions constituent des éléments pertinents.

Il est réservé en revanche sur le principe de description du niveau d'importance relative appliquée<sup>6</sup>, car cette information, certes importante pour les régulateurs, pourrait être mal interprétée par les utilisateurs des comptes. En effet, le seuil retenu par le contrôleur légal pour évaluer l'incidence des erreurs comptables est susceptible de varier selon la nature des éléments des comptes concernés. Il est réservé également sur l'inclusion, au sein du rapport, de l'identité de chaque membre de l'équipe<sup>7</sup>. Cette information pourrait utilement figurer dans un document spécifique relatif à l'indépendance, autre que le rapport d'audit.

Le H3C est favorable au rôle d'alerte du contrôleur légal lorsqu'il identifie une difficulté qui pèse sur la continuité d'exploitation. Toutefois, il considère que le contrôleur légal peut difficilement se prononcer sur la situation de l'entité en évaluant sa capacité à remplir ses obligations dans un avenir prévisible<sup>8</sup>, sans que les critères d'évaluation ne soient précisés. A ce titre, une attestation portant sur des ratios spécifiques relatifs à la situation de l'entité, fondés sur des données historiques, permettrait au contrôleur légal de confirmer une information fournie par l'entité, qui pourrait être plus objective qu'une évaluation de la capacité de l'entité à remplir ses obligations dans un avenir prévisible.

Concernant l'inclusion au sein du rapport d'audit légal d'informations relatives à l'évaluation du système de contrôle interne de l'entité<sup>9</sup>, le H3C préconise de ne pas étendre l'intervention du contrôleur légal au-delà des éléments du contrôle interne relatifs à l'information financière. Il suggère en outre que le contrôleur légal soit chargé de corroborer, voire d'affirmer, les déclarations émanant de l'entité sur ce sujet. Devenir un émetteur d'informations sur le contrôle interne de l'entité auditee changerait en effet fondamentalement la nature de sa mission et son rôle vis-à-vis des tiers.

Par ailleurs, en vue de conserver une homogénéité des rapports émis à la suite du contrôle légal d'entités "EIP" et "non EIP", il préconise d'articuler les normes professionnelles applicables à l'élaboration du rapport d'audit<sup>10</sup> en prévoyant à minima un tronc commun, complété, le cas échéant, par des paragraphes spécifiques relatifs aux interventions additionnelles confiées aux contrôleurs légaux des entités "EIP".

*Rapport complémentaire destiné au comité d'audit*

Le H3C s'interroge sur le rôle du comité d'audit dans le cadre de la réforme de l'audit, et préconise de clarifier au plan juridique la nature de la relation entre le contrôleur légal et comité d'audit.

Il estime que le rapport d'audit devrait contenir les informations publiées, tandis que le rapport complémentaire devrait être conçu comme un moyen de formaliser, en vue de l'améliorer, le dialogue entre les organes de gouvernance de l'entité et les contrôleurs légaux. Il semble utile toutefois que les communications entre auditeurs et organes de gouvernance puissent porter sur des informations non publiques. Prévoir que le second rapport puisse être diffusé au public risquerait de conduire les contrôleurs légaux à limiter son contenu. Aussi, le H3C préconise que le second rapport des contrôleurs légaux prévu par le règlement<sup>11</sup> ne soit pas communiqué à l'assemblée générale<sup>12</sup>.

<sup>5</sup> Projet de règlement, article 22.2 al.6

<sup>6</sup> Projet de règlement, article 22.2 al.7

<sup>7</sup> Projet de règlement, article 22.2 al.9

<sup>8</sup> Projet de règlement, article 22.2 al.8

<sup>9</sup> Projet de règlement, article 22.2 al.9

<sup>10</sup> Projet de directive, article 26

<sup>11</sup> Projet de règlement, article 22

<sup>12</sup> Projet de règlement, article 28.3 al.6

**Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe**



**3 - Communication des contrôleurs légaux avec les autorités de surveillance**

Le H3C est favorable aux propositions qui renforcent la communication entre contrôleur légal et autorités de surveillance. Il estime nécessaire que le contrôleur légal signale aux autorités, en temps utile, certains faits ou décisions dont il a eu connaissance lors de ses contrôles, notamment en cas de risques pesant sur la continuité d'exploitation<sup>13</sup>.

Il estime souhaitable que cette communication s'étende aux situations des filiales ou des "entreprises étroitement liées" à celle dont il effectue le contrôle<sup>14</sup>, dès lors qu'il en a eu connaissance au cours d'une mission de contrôle légal effectuée au sein d'un groupe dont l'une des entités consolidées est d'intérêt public.

Le H3C s'interroge sur le rôle attendu des autorités de surveillance dans le cadre de l'information donnée sur les incidents ayant ou pouvant avoir des conséquences graves pour l'intégrité des activités de contrôle légal<sup>15</sup>.

**4 - Règles pour le contrôle légal des PME, proportionnalité - Directive articles 43bis et 43ter**

Le H3C soutient le maintien d'un contrôle légal réalisé en respectant le même niveau d'exigence quelle que soit la taille de l'entité auditee et une adaptation des diligences au profil de l'entité auditee. Ainsi, les normes d'audit définissent des diligences (*requirements*) qui tiennent compte de la taille et de la complexité des entités.

Il suggère à ce titre de préciser les dispositions du projet de directive quant à l'application du principe de proportionnalité au contrôle légal des comptes des petites et moyennes entreprises<sup>16</sup>, de façon à éviter les interprétations potentiellement divergentes sur l'adaptation des normes professionnelles.

Il est favorable à l'adoption d'un texte commun ou d'une "bonne pratique" qui synthétise les modalités de mise en œuvre des exigences du contrôle légal des entités de taille et de complexité moindre, en vue de guider le contrôleur légal dans l'application du référentiel normatif à ces situations. Il souhaite que cette adoption, après consultation des organismes professionnels, soit effective au plan européen plutôt qu'au plan national<sup>17</sup>, en vue de renforcer l'harmonisation au sein de l'Union.

Dans le cas où un Etat membre aurait décidé de substituer un "examen limité" au contrôle légal des comptes des petites entreprises, le H3C est favorable à ce que des normes autres que celles qui régissent le contrôle légal soient mises en œuvre pour cet "examen limité"<sup>18</sup>. Il est en effet important de ne pas créer de confusion sur ce que revêt le contrôle légal. Si une prestation moins complète qu'un audit est requise au sein d'un Etat membre pour certaines entités, cette prestation ne devrait pas être assimilée au "contrôle légal des comptes".

<sup>13</sup> Projet de règlement, article 28.1 al.1 et 2

<sup>14</sup> Projet de règlement, article 28.3

<sup>15</sup> Projet de règlement, article 17

<sup>16</sup> Projet de directive, chapitre 3 bis, articles 43 bis et 43ter

<sup>17</sup> Projet de directive, article 43 bis al.2

<sup>18</sup> Projet de directive, article 43 ter al.2

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe



**5 - Normes d'audit - Directive article 26 - Règlement article 20**

Le H3C est favorable à ce que les dispositions des normes internationales d'audit ISA clarifiées, telles qu'adoptées en 2009, constituent les exigences communes en matière de contrôle légal des comptes. Il souscrit à la possibilité d'ajouter aux normes ISA des exigences additionnelles imposées aux contrôleur légaux par les lois nationales, voire européennes. A ce titre, le projet de directive, qui prévoit une possibilité d'imposer des procédures ou des exigences de contrôle découlant de contraintes légales nationales en complément des normes ISA<sup>19</sup>, et les dispositions du projet de règlement qui n'interdisent pas les exigences nationales ou européennes additionnelles en complément des normes à respecter<sup>20</sup> lui paraissent satisfaisantes.

Il estime par ailleurs indispensable de conserver au plan de l'Union européenne un mécanisme d'homologation des normes avant qu'elles ne deviennent applicables : les Etats membres doivent pouvoir approuver les changements apportés au référentiel normatif par l'organisme qui les élaboré, avant toute entrée en vigueur au plan européen. Un mécanisme approprié devra être mis en place dans le cadre de l'actualisation des normes applicables, et pour laquelle une délégation à la Commission européenne est proposée<sup>21</sup>.

La liste des textes, en dehors des normes ISA, qui deviendraient applicables et notamment les "Statements and Standards" *þ/† afférents*<sup>22</sup> pourraut être précisée au sein de la directive afin d'appréhender l'ensemble des règles applicables au contrôle légal.

Le H3C souligne par ailleurs que l'accès au contenu du référentiel doit pouvoir être garanti pour tout citoyen européen qui souhaite connaître les règles professionnelles applicables au contrôle légal des comptes.

**6 - Encadrement des services non audit - Règlement article 10**

Le H3C est favorable aux mesures d'encadrement des services non audit.

Il relève que sont instituées des listes de prestations qui sont soit interdites, soit autorisées, soit autorisées sous conditions. Il souligne toutefois que la loi nationale ou européenne requiert que les contrôleur légaux réalisent certaines interventions, au-delà du seul contrôle des comptes annuels ou consolidés. Ces interventions devraient être considérées comme des services connexes autorisés, tout comme les missions imposées par la législation de l'Union<sup>23</sup>.

Par ailleurs, limiter à 10% des honoraires versés pour le contrôle légal, le montant des honoraires relatifs à ces services connexes, pourrait revenir à interdire la réalisation de certains, alors que ces services sont requis par la loi. Il préconise donc, afin d'éviter une telle situation, que seules les interventions non obligatoires, réalisées par le contrôleur légal à la demande de l'entité, soient soumises à une limitation chiffrée en termes de volume d'honoraires<sup>24</sup>.

<sup>19</sup> Projet de directive, article 26.1 et 2.

<sup>20</sup> Projet de règlement, article 20.

<sup>21</sup> Projet de directive, article 26.2 et 8.

<sup>22</sup> Projet de directive, article 26.2.

<sup>23</sup> Projet de règlement, article 10.2(8).

<sup>24</sup> Projet de règlement, article 9.2.

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe



Il n'est pas favorable à un accord préalable du comité d'audit ou du régulateur qui permette de déroger à l'interdiction de certaines prestations<sup>25</sup>. Un tel système risque d'introduire des disparités dans les prestations autorisées, en fonction des comités d'audit ou des régulateurs sollicités. Il peut s'avérer en outre incompatible avec les contraintes de délais inhérentes à certaines opérations.

Le H3C préconise d'étendre l'interdiction posée en matière de conception et de mise en œuvre de systèmes d'information, quelle que soit l'entité concernée<sup>26</sup>, et d'interdire le recrutement du personnel de l'entité par son contrôleur légal<sup>27</sup>.

Il souhaite par ailleurs que ce dispositif s'étende à l'ensemble des contrôleur légaux.

**7 - Limitation de la part des honoraires reçus d'une entité - Règlement article 9.3**

Le H3C est favorable à la limitation des risques liés à la dépendance financière des cabinets vis-à-vis d'une entité et des entités contrôlées par celle-ci. La limitation de la part des honoraires susceptibles d'être reçus d'une même entité et de ses filiales à 20% du total des honoraires reçus sur un an et à 15% sur une période de deux ans lui semble à ce titre une mesure d'harmonisation appropriée<sup>28</sup>.

Il souligne par ailleurs l'intérêt des mesures dérogatoires qui permettent à un cabinet, après une décision en ce sens de l'autorité, de poursuivre ses contrôles en dépit d'un franchissement des seuils<sup>29</sup>. Il est en effet nécessaire de permettre aux cabinets, y compris aux plus petits, d'accéder à des missions de contrôle légal d'entités de taille de plus en plus importante.

Le H3C n'est pas convaincu qu'il soit opportun de confier au comité d'audit le soin de décider, à la place du contrôleur légal, s'il est nécessaire de charger ou non un autre auditeur de réaliser un contrôle de qualité, lorsque le cabinet titulaire du mandat dépasse les seuils de dépendance financière fixés<sup>30</sup>. Il recommande de détailler les critères qui déclenchaient un tel contrôle de qualité effectué par un confrère, afin de favoriser une application homogène du dispositif.

**8 - Composition et rôle du comité d'audit - Règlement articles 24 et 31**

Le H3C souligne les incompatibilités potentielles des mesures qui définissent le rôle et la composition du comité d'audit<sup>31</sup> avec d'autres mesures du droit des sociétés, national et européen. Il estime que la réforme du comité d'audit devrait être abordée dans le cadre d'une révision d'ensemble portant sur le droit des sociétés, et non uniquement sur le contrôle légal.

**9 - Désignation des contrôleur légaux - Directive article 37 - Règlement article 32**

Le H3C est favorable à l'interdiction de clauses réservées à certains cabinets au sein des appels à candidatures effectués auprès de contrôleur légaux<sup>32</sup>.

<sup>25</sup> Projet de règlement, article 10.3(b).

<sup>26</sup> Projet de règlement, article 10.3(h)(iv).

<sup>27</sup> Projet de règlement, article 10.3(h)(i).

<sup>28</sup> Projet de règlement, article 9.2.

<sup>29</sup> Projet de règlement, article 9.3 et 1.

<sup>30</sup> Projet de règlement, article 9.3 et 1.

<sup>31</sup> Projet de règlement articles 24 et 31.

<sup>32</sup> Projet de directive, article 37.3.

**Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe**



Il considère que l'organisation de procédures de désignation ouvertes aux plus petits cabinets serait souhaitable, mais à condition que ces procédures ne soient pas purement formelles et qu'elles favorisent en pratique la prise en compte de la qualité de l'audit. Les mesures proposées qui organisent les procédures de sélection<sup>33</sup> n'apparaissent pas fournir suffisamment de garantie quant à ces orientations. Il conviendrait donc de préciser le dispositif.

Le H3C s'interroge sur la capacité, en pratique, des plus petits acteurs à être sélectionnés dans le cadre d'appels d'offres menés par des entités EIP, et sur leur capacité à mobiliser des ressources dédiées à la préparation des dossiers de candidature, par comparaison aux cabinets de plus grande taille dotés d'une équipe spécialisée dans cet exercice.

Les procédures de désignation prévues sembleraient plus appropriées si le co-commissariat aux comptes était rendu obligatoire et permettait ainsi la nomination de plusieurs cabinets en vue d'assurer le contrôle légal.

En outre, les procédures de sélection pourraient être imposées de façon moins fréquente, dans ce cas.

**10 - Indépendance et scepticisme professionnel - Règlement articles 3 - 7 à 11 - 15**

Le H3C est favorable au renforcement et à l'harmonisation des règles d'indépendance, telles que prévues au sein du règlement.

Il considère également utile la mesure qui souligne l'importance du scepticisme professionnel<sup>34</sup>.

Il souhaite en outre fixer des exigences comparables quel que soit le mandat et le type de cabinets exerçant le contrôle légal. Aussi, préconise-t-il de dupliquer, au sein de la directive, les dispositions destinées à améliorer l'indépendance et le scepticisme professionnel des contrôleurs légaux prévues au sein du règlement, afin de les rendre applicables à tous les cabinets de l'Union européenne.

**11 - Cabinets d'audit pur / pluridisciplinaires - Règlement article 10.5**

Le H3C considère qu'il n'est pas souhaitable que certains cabinets et leur réseau tombent sous le coup d'une interdiction de réaliser tout service autre que d'audit à l'égard des entités dont ils ne réalisent pas le contrôle légal des comptes<sup>35</sup>. Il est nécessaire en effet de pouvoir développer la pluridisciplinarité et la multiplicité des compétences des contrôleurs légaux et de leurs équipes lors de la réalisation des prestations de conseil auprès d'entités, dans la mesure où ces dernières n'ont pas de liens avec celles pour lesquelles le réseau est en charge du contrôle légal.

**12 - Ouverture du capital des cabinets d'audit - Directive article 3**

Le H3C est opposé à une déréglementation de la structure du capital des cabinets, susceptible d'être une source de conflits d'intérêts préjudiciables à l'indépendance du contrôleur légal. La suppression des règles minimales de détention des droits de vote par des personnes inscrites<sup>36</sup>, et l'assouplissement des règles quant à la représentation des professionnels au sein des organes de direction<sup>37</sup> n'est pas

<sup>33</sup> Projet de règlement, article 33.  
<sup>34</sup> Projet de règlement, article 15.

<sup>35</sup> Projet de règlement, article 10.5.  
<sup>36</sup> Directive 2006/43/CE article 3.4 (b) : supprimé du projet de directive révisée.  
<sup>37</sup> Projet de directive, article 3.4 (c).

**Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe**



souhaitable. Les mesures imposant une majorité de professionnels inscrits au sein des organes de direction des cabinets ne semblent pas suffisantes pour contre balancer les pressions susceptibles d'être exercées par des investisseurs externes à la profession et non soumis à des règles de déontologie et d'indépendance comparables.

**13 - Transparence des cabinets d'audit - Règlement articles 26 - 27 - 28 - 29**

Le H3C accueille favorablement les mesures qui conduisent à une transparence accrue de la part des cabinets, et à la production, par les contrôleurs légaux, des rapports prévus par le projet de règlement<sup>38</sup>.

Il souligne l'intérêt de fournir, au titre de la liste des entités "EIP" contrôlées, une information relative aux honoraires facturés à l'ensemble des entités incluses dans les comptes consolidés<sup>39</sup>.

**14 - Rotation des cabinets d'audit - Règlement article 33**

La rotation obligatoire des cabinets d'audit impose une limitation dans les possibilités de choix des entreprises, qui ne peuvent pas reconduire l'auditeur en place au-delà d'une certaine période. Les appels d'offres périodiques, ou encore une information fournie par les cabinets sur la durée de présence du contrôleur légal constituent, quant à elles, des mesures qui, sans imposer le changement, incitent les entreprises et les auditeurs à faire le point, à intervalles réguliers, sur la poursuite de leurs relations.

Le H3C considère que le risque de familiarité entre auditeurs et audités peut être amoindri en imposant une rotation effective des signatures sur les dossiers. Cette mesure peut être renforcée par le recours au co-commissariat aux comptes, par une durée de mandat minimale sur plusieurs exercices, et par l'exigence d'une durée maximale d'exercice en continu des mêmes contrôleurs légaux. Une rotation des cabinets d'audit ne paraît, en toute hypothèse, devoir s'imposer qu'au-delà d'une durée d'exercice supérieure à 12 ans.

Parallèlement, une durée minimale de mandat devrait être instaurée, sur une durée plus longue que les deux ans<sup>40</sup> actuellement prévus. À titre d'exemple, cette durée du mandat est actuellement de six ans en France.

Par ailleurs, la rotation des associés devrait être articulée sur des durées compatibles avec celles de la rotation des cabinets. De même, le délai de viduité fixé pour les associés<sup>41</sup> devrait correspondre à celui fixé pour les cabinets et leur réseau<sup>42</sup>.

Le H3C considère en outre que la rotation des cabinets ne s'impose pas dans les mêmes délais lorsqu'un co-commissariat aux comptes est en place. Le co-commissariat aux comptes renforce en effet une vision objective et partagée entre les auditeurs et permet de limiter l'influence excessive de l'entité sur ses auditeurs. Etendre de six années supplémentaires la durée d'exercice possible d'un cabinet lorsqu'au moins deux auditeurs sont en place serait à ce titre souhaitable.

<sup>38</sup> Projet de règlement, articles 26, 27 et 28.  
<sup>39</sup> Projet de règlement, articles 27.2(f) et 29.  
<sup>40</sup> Projet de règlement, article 33.1.  
<sup>41</sup> Projet de règlement, article 33.4.  
<sup>42</sup> Projet de règlement, article 33.2.

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe



**15 – Co-commissariat aux comptes - Règlement articles 32-9**

Le projet de règlement prévoit que le co-commissariat aux comptes peut être imposé aux entités "EIP", selon le choix de chaque Etat membre, dans des conditions définies par chaque Etat<sup>43</sup>. Le H3C préconise que le co-commissariat aux comptes soit rendu obligatoire. Les conditions qui s'appliquent aux relations entre les co-commissaires aux comptes contribuent en effet à renforcer la qualité du contrôle légal. Elles prévoient un exercice collégial et concerté de la mission, en répartissant les travaux, en organisant une revue croisée qui permet à chaque auditeur d'être en mesure de former sa propre opinion sur les comptes annuels et consolidés.

Il souhaite à tout le moins prévoir des mesures incitatives pour tenir compte des effets positifs du co-commissariat aux comptes sur la qualité de l'audit et la sécurité de l'opinion. Prolonger la durée du mandat avant que n'intervienne la rotation des cabinets et réduire la fréquence des procédures de sélection obligatoires constituent des dispositions qui permettraient de mieux prendre en compte l'apport du co-commissariat aux comptes, tout en renforçant son attrait pour les entreprises qui y ont recours.

**16 - Limitation de la délégation par les autorités compétentes - Directive articles 29 - 32 et 32 bis - Règlement article 36**

Les mesures proposées dans la directive et le règlement permettent une harmonisation accrue de l'organisation de la supervision publique au plan européen, et facilitent de ce fait la coopération entre les autorités en charge de la supervision au sein des Etats membres.

Toutefois, pour des raisons pratiques et compte tenu du très grand nombre de cabinets soumis au contrôle, le H3C estime souhaitable que certains contrôles de cabinets, qui ne détiennent pas de mandats d'entités "EIP", puissent être mis en œuvre, sous la supervision de l'autorité publique, soit par l'institution nationale représentant la profession, soit par des professionnels praticiens. Il n'est donc pas favorable à limiter la faculté donnée aux autorités de supervision de déléguer uniquement les aspects liés à l'enregistrement et l'agrément des contrôleurs légaux<sup>44</sup>.

Le H3C souligne l'intérêt qui s'attache à ce que des auditeurs puissent participer aux délibérations de l'organe de supervision, en vue d'apporter leur expérience professionnelle, tout en veillant à ce qu'ils restent minoritaires. Aussi, n'est-il pas favorable à ce que les praticiens ne soient pas autorisés à participer à la direction du système de supervision publique<sup>45</sup>.

Il souligne que l'organisation actuelle du H3C prévoit la nomination, au sein du collège délibérant, de trois commissaires aux comptes sur les douze membres qui le composent. Les commissaires aux comptes nommés peuvent être en activité. Le règlement intérieur prévoit des dispositions en vue d'éviter les conflits d'intérêts, et une anonymisation complète des dossiers présentés au collège est par ailleurs organisée, notamment en ce qui concerne les contrôles de cabinets.

43 Projet de règlement, article 32-9  
44 Projet de directive, modifiant l'article 32 bis  
45 Projet de directive, modifiant l'article 32-3

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe



**17 – Transferts et échanges d'informations - Règlement articles 13 - 37 - 48 - 49 - 51 - 55 à 59**

Le H3C est favorable à l'harmonisation européenne renforcée des règles relatives aux transferts d'informations dans le cadre de la mission d'audit, en vue de faciliter les échanges, d'une part entre contrôleurs légaux, et d'autre part entre autorités, telle que prévue au sein de la proposition.

Il estime que les mesures relatives à la transmission de documents de travail entre les contrôleurs légaux, lorsqu'une entité établit des comptes consolidés<sup>46</sup>, pourraient s'appliquer à tous les contrôleurs légaux, y compris ceux qui interviennent au sein des entités "non EIP".

Prévoir des mesures qui autorisent des échanges d'informations entre contrôleurs légaux lorsque les entités auditées externalisent une partie de leurs services financiers à des entités juridiquement autonomes serait également souhaitable.

**18 - Coopération au sein de l'ESMA - Règlement articles 45 - 46 - 50 - 53 - 54**

Le H3C est favorable à une coopération renforcée entre autorités. Son organisation doit toutefois tenir compte du fait que le contrôle légal est un sujet nécessitant une expertise particulière, qui a été développée au sein de l'EGAOB<sup>47</sup> et, plus récemment, de l'EAIG<sup>48</sup>.

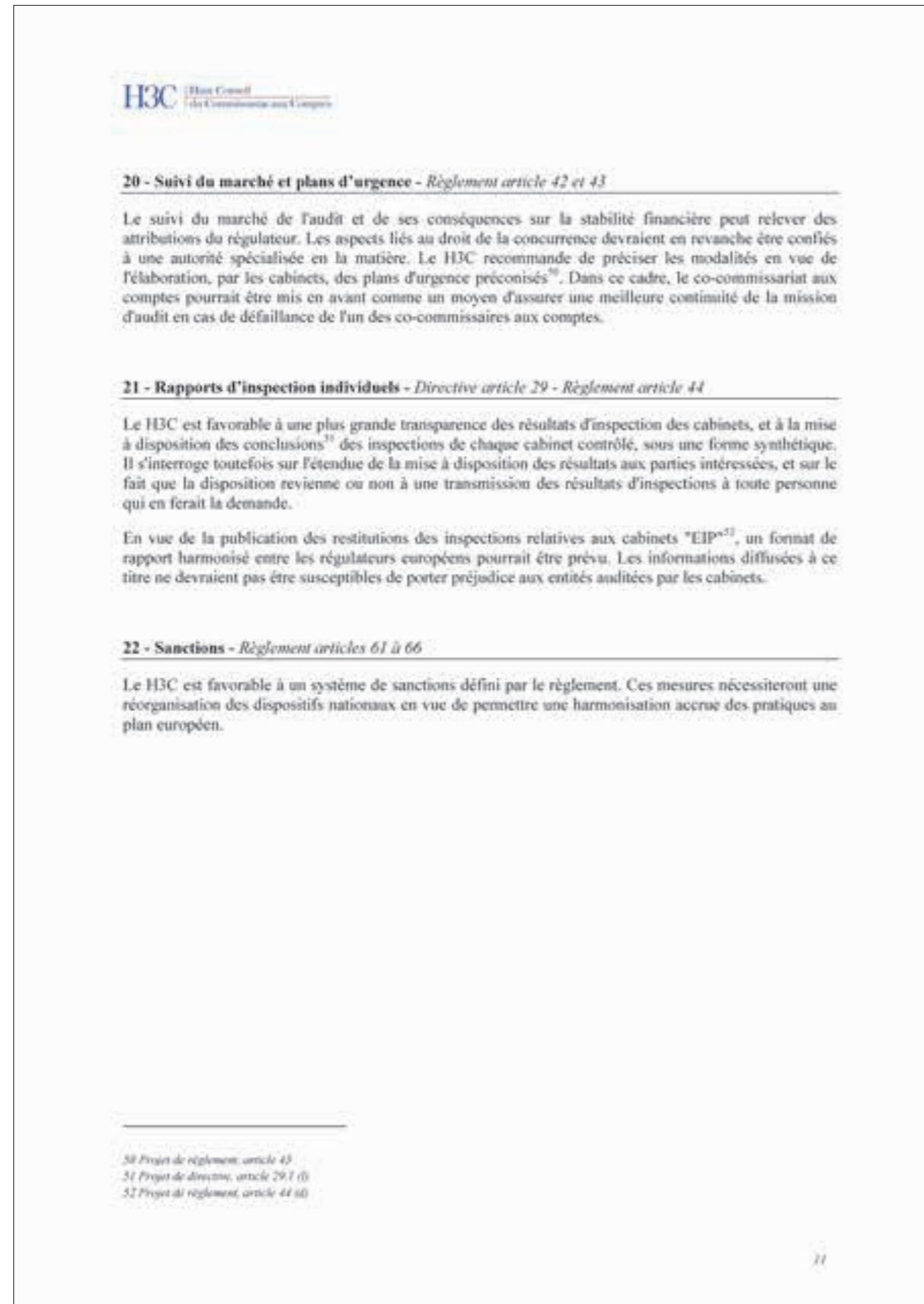
Par ailleurs, la régulation de l'audit ne peut être réservée uniquement aux entités cotées ou aux plus grands cabinets d'audit. Elle intéressera en effet très largement d'autres acteurs économiques, investisseurs ou entreprises créatrices d'emplois. Le champ de compétence des régulateurs d'audit est différent de celui des régulateurs de marchés. Aussi, le H3C ne souhaite pas limiter la portée de la régulation européenne de l'audit par une coopération qui relève des attributions de l'autorité européenne chargée des marchés de valeurs mobilières, l'ESMA. Il considère plus approprié d'assurer une coordination effective entre les autorités en réservant une place particulière à l'audit et aux régulateurs d'audit qui ont développé leur expertise. La création d'un comité dit Lamfalusi de niveau III et l'organisation de ses échanges avec les nouvelles autorités européennes constituerait une avancée qui permettrait de traiter tous les aspects liés au contrôleur légal dans un même forum.

**19 - Certificats de qualité européen - Règlement article 50**

Le H3C accueille avec réserve le principe d'un "certificat de qualité" destiné aux cabinets intervenant auprès d'entités "EIP"<sup>49</sup>. Il préconise de lier la question de la capacité d'un cabinet à intervenir auprès de certaines entités aux constats effectués lors des contrôles de qualité, afin de ne pas créer de référentiel spécifique à cette certification. Une éventuelle prise en compte de l'expérience professionnelle ne devrait pas conduire à exclure toute possibilité pour un contrôleur légal d'obtenir un certificat qui serait requis en vue d'accéder à un nouveau mandat. Il souligne également que les "entités d'intérêt public" ne constituent pas une catégorie homogène en matière de besoin en compétences. En effet, auditer un établissement d'assurances non coté exige des compétences autres que celles requises du contrôleur légal d'une entité qui publie des comptes établis selon les normes IFRS.

43 Projet de règlement, article 13  
47 European Group of Audit Oversight Bodies  
48 European Audit Inspection Group  
49 Projet de règlement, article 50

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe



Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe



Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.	
<b>TABLE DES MATIÈRES</b>	
Introduction.....	3
Contexte de la consultation.....	3
Objet de la consultation.....	4
Organisation des travaux.....	4
Points clés identifiés.....	5
Examen des dispositions.....	7
THEMATIQUE 1 : Proposition d'un régime spécifique pour les audits EIP .....	7
THEMATIQUE 2 : Le rapport d'audit .....	7
THEMATIQUE 3 : Relations entre commissaires aux comptes et autorités .....	9
THEMATIQUE 4 : Règles spéciales pour les PME .....	10
THEMATIQUE 5 : Normes d'audit.....	11
THEMATIQUE 6 : Encadrement des services non audit .....	12
THEMATIQUE 7 : Limitation de la part des honoraires reçus d'une entité .....	14
THEMATIQUE 8 : Comité d'audit – composition et rôle.....	15
THEMATIQUE 9 : Procédures de désignation des contrôleurs légaux .....	17
THEMATIQUE 10 : Indépendance, déontologie et scepticisme professionnel .....	18
THEMATIQUE 11 : Cabinets d'audit pur .....	18
THEMATIQUE 12 : Ouverture du capital des cabinets .....	20
THEMATIQUE 13 : Transparence des cabinets .....	21
THEMATIQUE 14 : Rotation des cabinets.....	22
THEMATIQUE 15 : Audit conjoint .....	24
THEMATIQUE 16 : Limitation de la délégation par les autorités compétentes .....	25
THEMATIQUE 17 : Transmission d'information entre cabinets EIP et entre autorités de supervision.....	26
THEMATIQUES 18 et 19 : Coopération au sein de l'ESMA – certificat de qualité européen .....	27
THEMATIQUE 20 : Plans d'urgence .....	28
THEMATIQUE 21 : Rapports d'inspection individuels .....	29
THEMATIQUE 22 : Sanctions .....	29
ANNEXE : Composition du groupe .....	31

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.	
<b>INTRODUCTION</b>	
<p>Le rapport qui suit représente la synthèse des échanges des parties prenantes du commissariat aux comptes lors de la consultation organisée par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes.</p>	
<b>CONTEXTE DE LA CONSULTATION</b>	
<p>Le contrôle légal des comptes joue un rôle fondamental dans la vie économique. Garant de la qualité de l'information financière, le contrôle légal des comptes concourt à limiter le risque que des informations financières historiques, présentées conformément à un référentiel comptable donné, présentent des anomalies significatives. En ce sens, l'audit constitue l'un des leviers de la stabilité financière.</p>	
<p>Dans l'Union européenne, le contrôle légal des comptes est partiellement réglementé depuis 1984, date d'adoption d'une directive harmonisant les procédures d'agrément des auditeurs (directive 84/253/CEE). En 2006, une nouvelle directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés a été adoptée. Cette directive modifie les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abroge la directive 84/253/CEE du Conseil.</p>	
<p>La récente crise financière a engendré une réflexion de la Commission européenne portant sur l'organisation et le contrôle de la profession. Elle a initié un débat sur le rôle de l'auditeur et la réglementation du marché de l'audit. Ce questionnement porte sur la gouvernance et l'indépendance des sociétés d'audit, sur la surveillance des auditeurs, sur la configuration du marché de l'audit, sur l'opportunité de la création d'un marché unique pour les services d'audit, sur la simplification des règles applicables aux petites et moyennes entreprises (PME) et aux petits et moyens cabinets (PMC) ainsi que sur la coopération internationale en matière de surveillance des auditeurs. Ce débat a été engagé par la publication par la Commission européenne, le 13 octobre 2010, du "livre vert sur la politique en matière d'audit", à l'initiative de M. Michel Barnier, commissaire en charge du marché intérieur et des services. La Commission a reçu près de 700 réponses, émanant d'un large éventail de parties prenantes.</p>	
<p>A la suite de cette consultation, plusieurs questions soulevées ont été portées à l'attention des Etats membres. En parallèle le Parlement européen a adopté un rapport d'initiative dans lequel il approuve globalement l'approche retenue par la Commission et demande, pour se prononcer définitivement, qu'une évaluation d'impact soit réalisée.</p>	
<p>L'analyse d'impact faite par la Commission européenne a permis de recenser les différentes options susceptibles d'être retenues conduisant à la publication en date du 30 novembre 2011, de deux textes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés ;</li> <li>- la proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.</li> </ul>	
<p>La première proposition vise à modifier certaines dispositions de la directive 2006/43/CE relatives à l'agrément et à l'enregistrement des auditeurs et des cabinets d'audit, à la déontologie, au secret professionnel, à l'indépendance et aux informations à fournir, ainsi qu'aux règles en matière de surveillance, applicables pour l'audit de l'ensemble des entités qui y sont soumises. La seconde proposition définit les modalités du contrôle légal des états financiers des entités d'intérêt public (EIP).</p>	

Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

#### OBJET DE LA CONSULTATION

Le but de la consultation menée par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) est de recueillir les opinions des parties prenantes de la profession de commissaire aux comptes sur le projet de directive et de règlement européens. Trois niveaux de réactions étaient attendus. D'abord, déterminer dans quelle mesure les éléments du projet modifieraient la pratique du commissariat aux comptes, tant du point de vue de l'auditeur légal que de l'entité auditee ou des utilisateurs de l'information contrôlée. Ensuite, identifier, pour les différentes parties prenantes, dans quelle mesure ils souscrivent ou non aux mesures présentées au sein du projet. Enfin, lorsque les parties prenantes expriment des désaccords, recenser les éventuels aménagements des textes qui permettraient d'amender les dispositions objet de ces désaccords.

#### ORGANISATION DES TRAVAUX

Les organisations identifiées par le H3C ont été invitées à désigner des représentants. Le groupe était composé de :

- Un représentant de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes ;
- Deux représentants des cabinets de petites et moyennes tailles ;
- Un représentant des grands cabinets ;
- Un représentant des grandes entreprises ;
- Un représentant des entreprises cotées ;
- Un représentant des entreprises ;
- Un représentant des petites et moyennes entreprises ;
- Un représentant des préparateurs des états financiers des entreprises ;
- Deux représentants des entreprises des secteurs bancaires et assurances, grands investisseurs ;
- Trois représentants des autorités françaises de surveillance et de régulation ;
- Deux représentants académiques ;
- Deux représentants des ministères français de la justice et de l'économie.

La liste des participants figure en annexe.

Toutes les réunions ont fait l'objet d'une définition préalable des thématiques abordées et d'une présentation des dispositions du projet en début de réunion.

Chaque réunion a été suivie par des représentants du H3C et des rapporteurs missionnés pour synthétiser les propos.

Le programme de travail de six séances s'est déroulé au rythme d'une séance de trois heures toutes les trois semaines entre les mois de février et mai 2012.

4

Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

#### POINTS CLÉS IDENTIFIÉS

Les parties prenantes considèrent qu'une partie des dispositions de la réforme constituent des points positifs de nature à renforcer la qualité de l'audit, tandis que d'autres dispositions n'emportent pas leur accord ou font l'objet de réserves en raison de leur ambiguïté.

Les dispositions de la réforme recevant majoritairement un accueil favorable des parties prenantes sont relatives notamment à :

- l'harmonisation des pratiques du commissariat aux comptes et la convergence du métier d'auditeur au niveau européen,
- l'harmonisation des règles d'indépendance et la nécessité d'exercer un esprit critique dans la conduite de l'audit,
- l'intégration des normes internationales d'audit dans le référentiel commun, sous certaines conditions,
- l'adaptation des modalités de la mission aux petites et moyennes entreprises,
- la possibilité de recourir au co-commissariat aux comptes,
- l'interdiction des clauses contractuelles restreignant le choix parmi les cabinets,
- l'amélioration de la communication entre les cabinets, l'entité et les régulateurs,
- le principe consistant à harmoniser le rapport d'audit.

Les représentants des auditeurs émettent une réserve générale sur le projet. Partant de l'idée de répondre au cas des entreprises présentant un risque systémique au plan européen, le projet actuel leur apparaît plus large et complexe et génère un impact beaucoup plus étendu que celui qui leur apparaît nécessaire pour traiter ce sujet.

D'autres réserves ont été formulées.

La question de la rotation des cabinets d'audit suscite des débats : l'obligation de rotation des cabinets est critiquée par une majorité des représentants des auditeurs et des entreprises. Selon eux, le cycle court proposé est incompatible avec le temps d'apprentissage des spécificités de l'entité et les coûts engendrés par la prise de connaissance en début de mandat. Les représentants des régulateurs retiennent le principe de rotation des cabinets comme nécessaire, le risque de familiarité n'étant pas totalement éliminé par la rotation des associés, mais souhaitant qu'il soit assorti de durées plus longues que les six ans prévus dans le projet. Des durées de 12 à 14 ans sont évoquées comme durées minimales de mandat souhaitables par différents membres du groupe, en cas d'obligation de rotation.

Les représentants des auditeurs s'interrogent sur la nécessité de modifier les textes alors que la précédente réforme de l'audit, qui est récente, est encore en phase de mise en œuvre dans certains pays. Par ailleurs ils estiment que d'autres travaux internationaux en cours, notamment sur le rapport d'audit, pourraient être pris en compte en vue d'une harmonisation internationale des futurs dispositifs.

5

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes

Les représentants des auditeurs et des entreprises s'interrogent sur leurs responsabilités réciproques et sur le rôle de supervision du comité d'audit tel que défini dans le projet. Ils estiment que les rôles et responsabilités respectives des auditeurs, du comité d'audit et de la direction ont tendance à perdre en clarté. Les représentants des autorités de surveillance sont, dans l'ensemble, favorables à un accroissement du rôle des comités d'audit.

Bien que favorables à l'harmonisation du rapport d'audit, ils estiment que le contenu proposé dans le cadre de la réforme est trop volumineux, complexe, et livre potentiellement une part d'informations confidentielles. Ils estiment également que le périmètre du contrôle interne sur lequel l'intervention des auditeurs serait requise est très, voire trop étendu, en ce qu'il dépasse le cadre strictement financier. Les représentants des entreprises soulignent également que la nature évaluative de l'intervention sur le contrôle interne ne leur paraît pas souhaitable.

Les représentants des auditeurs et des entreprises ne souhaitent pas de limitation des activités non audit, mais une définition des missions interdites. Les missions légales, autres que la certification des comptes, devraient être systématiquement autorisées. Enfin, entreprises et auditeurs craignent que les procédures de demande préalable d'accord au comité d'audit ou au régulateur ralentissent les travaux qui nécessitent une forte réactivité pour répondre aux attentes de l'entité auditee.

Le groupe de consultation est réservé sur l'intérêt d'autoriser une ouverture plus large du capital des cabinets à des investisseurs externes à la profession, en soulignant les risques qu'une telle mesure pourrait induire en termes de conflits d'intérêts, de pressions sur les professionnels et d'incidence sur la qualité de l'audit.

Le dispositif "audit pur" est considéré comme risqué par les représentants des auditeurs, des investisseurs, des entreprises et des régulateurs du groupe de consultation. Il comporte un risque de créer deux professions à terme, et surtout d'empêcher les cabinets d'audit pur de bénéficier de l'apport en compétences acquises dans le cadre de missions de conseil, utile au renforcement de la qualité de l'audit.

Le groupe de consultation estime qu'il n'y a pas lieu d'introduire de différence de traitement entre les cabinets détenant des mandats EIP et les autres au regard de la déontologie, de l'indépendance et du scepticisme professionnel.

Les représentants des auditeurs s'inquiètent de la mesure visant à exclure les professionnels des organes de gouvernance des autorités de supervision de la profession. Les représentants des entreprises y voient le risque d'une distanciation et d'un appauvrissement de la connaissance opérationnelle du métier par les autorités.

Les modalités de modification des textes réglementaires, permettant une délégation à la Commission européenne en vue de les amender sans l'accord préalable des Etats membres sont perçues négativement par les parties prenantes consultées. Elles souhaitent la mise en œuvre d'un dispositif leur permettant d'exprimer leur point de vue.

Certains représentants du groupe de consultation font valoir, d'un point de vue plus général, que la combinaison des dispositifs pourrait conduire un blocage, à court terme, du marché de l'audit légal. A cet égard, des représentants des auditeurs souhaiteraient que le co-commissariat soit davantage pris en compte au sein du projet, comme une mesure qui, renforçant la qualité et l'indépendance, devrait permettre aux entités et aux cabinets qui le mettent en place de s'exonérer de certains autres dispositifs proposés et considérés comme complexes ou bloquants.

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes

**EXAMEN DES DISPOSITIONS**

**THEMATIQUE 1 : PROPOSITION D'UN REGIME SPECIFIQUE POUR LES AUDITS EIP**

*Rappel du projet européen*

*Le projet prévoit des amendements à la directive 2006/43/CE qui est actuellement applicable au contrôle légal des comptes, au plan européen et propose un nouveau règlement qui définit les exigences spécifiques au contrôle légal des entités d'intérêt public (EIP).*

*La liste des entités EIP est fixée par le projet de directive (art. 2.13).*

Les intervenants soulignent le risque induit par la proposition de règlement spécifique à l'EIP, qui pourrait conduire à créer un audit "à deux vitesses". Certaines mesures du règlement, comme celle qui concerne le scepticisme professionnel, trouvent de fait à s'appliquer dans le cadre de tout audit et ne devraient pas être réservées à l'EIP.

Par ailleurs, le périmètre retenu par la proposition de réforme ne correspond pas forcément à l'ensemble des entités qui pourraient relever de "l'intérêt général".

Il a également été relevé que la définition de l'EIP n'inclut pas les "filiales" des entités EIP et que le dispositif ne précise pas systématiquement le traitement à réservé à ces filiales.

Plusieurs parties prenantes ont regretté que la définition des "EIP" ne retienne pas de critère de taille notamment pour les entreprises d'investissements, OPCVM, et entreprises d'assurance.

**THEMATIQUE 2 : LE RAPPORT D'AUDIT**

*Rappel du projet européen*

*Le projet prévoit de normaliser le contenu du rapport d'audit émis pour les entités EIP. Le règlement (art. 22) définit les informations qu'il doit contenir. La longueur du rapport est limitée à 4 pages ou 10.000 caractères. Un rapport complémentaire destiné au comité d'audit de l'entité auditee est par ailleurs instauré (art. 23). Ce rapport peut, si la direction de l'entité le décide, être diffusé à l'assemblée générale.*

*Le projet de directive ne prescrit pas le contenu du rapport d'audit pour les autres entités, non EIP. Il prévoit néanmoins que les auditeurs respectent les normes internationales d'audit (art. 26), dans la mesure où ces normes sont compatibles avec le règlement et la directive.*

*Il est à noter que les directives comptables en cours de révision prévoient parallèlement un contenu minimal du rapport d'audit.*

*Harmonisation du rapport*

Certains auditeurs du groupe de consultation estiment que l'idée d'harmoniser le rapport d'audit au niveau européen est intéressante, quoique prémature. Deux normalisateurs de l'audit, l'IAASB et le PCAOB travaillent actuellement sur les évolutions du rapport d'audit. Ils estiment qu'il serait dommage que l'Union Européenne retienne un rapport différent de celui utilisé dans d'autres juridictions, et qu'il serait

## Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes
souhaitable de tenir compte des travaux en cours au plan international. Les auditeurs du groupe estiment que le rapport d'audit ne devrait pas différer entre les EIP et les non EIP dès lors qu'une prestation d'audit identique est fournie.
Si le formatage du rapport fait l'objet de critiques de la part de certains auditeurs du groupe, d'autres participants y voient une disposition nécessaire afin d'éviter la rédaction de rapports "fleuves" qui noieraient les informations utiles. L'émission de l'opinion peut nécessiter, dans certains cas, une information supplémentaire, au-delà des seuils proposés en termes de nombre de caractères.
Le contenu, tel que prévu par le projet de réforme, pourrait rendre le rapport difficile à comprendre et risque d'induire en erreur les lecteurs moins avertis ou qui ne seraient pas en mesure de mettre en perspective les informations communiquées.
Le groupe souligne que le dispositif de justification des appréciations appliqué en France dans le rapport d'audit permet de donner plus d'informations appropriées au lecteur du rapport sans détourner son attention par des aspects secondaires.
Des régulateurs du groupe se montrent très favorables à une harmonisation et à un accroissement qualitatif de l'information fournie dans le rapport d'audit, sous réserve que les informations communiquées soient réellement utiles au lecteur et contribuent à réduire efficacement les décalages par rapport aux attentes « expectation gap ». Cela ne leur semble pas être le cas de toutes les rubriques prévues dans le projet actuel. Elles considèrent que le modèle de rapport devrait mettre davantage en lumière les zones de risque sur lesquelles l'auditeur a dû exercer son jugement, ainsi que les procédures d'audit qu'il a mises en œuvre pour parvenir à une conclusion.
<b>Évolution du contrôle interne</b>
Les représentants des auditeurs et des entreprises du groupe n'adhèrent pas à la proposition de modification du rapport d'audit, pour ce qui concerne l'évaluation du contrôle interne de l'entité auditee. Une prise de position du commissaire aux comptes sur le système de contrôle interne telle que préconisée par le règlement serait beaucoup plus engageante que la pratique française actuelle. N'étant pas en permanence au cœur de l'entreprise auditee, l'auditeur ne peut disposer des informations nécessaires à l'expression d'une opinion ("direct reporting") sur l'ensemble du contrôle interne. Le modèle actuel en vigueur en France, où le commissaire aux comptes se prononce sur le contenu du rapport du président sur le contrôle interne ("indirect reporting") leur semble plus approprié : le rapport de l'auditeur reste court et il ne dévoile pas d'information supplémentaire relative à l'entreprise auditee. Pour les représentants des auditeurs, une norme précise relative aux diligences attendues en matière de contrôle interne serait en tout état de cause nécessaire.
Pour les représentants des grands cabinets, le projet paraît beaucoup plus exigeant en la matière que la loi américaine Sarbanes Oxley, qui n'aborde que le contrôle interne "financier", contrairement au projet européen, qui ne précise pas cette limite.
Certains représentants des régulateurs se prononcent favorablement à l'égard de l'obligation de l'auditeur de s'engager sur le système de contrôle interne mais estiment également qu'en l'état actuel des textes, cette obligation doit se limiter aux dispositifs de contrôle interne lié à l'établissement des états financiers.
Certains participants estiment que l'introduction d'une disposition non limitée quant à sa portée aurait des incidences pour l'entreprise auditee, qui supporterait le coût du contrôle supplémentaire et des incidences sur l'organisation des audits.

8

## Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes
souhaitable de tenir compte des travaux en cours au plan international. Les auditeurs du groupe estiment que le rapport d'audit ne devrait pas différer entre les EIP et les non EIP dès lors qu'une prestation d'audit identique est fournie.
Si le formatage du rapport fait l'objet de critiques de la part de certains auditeurs du groupe, d'autres participants y voient une disposition nécessaire afin d'éviter la rédaction de rapports "fleuves" qui noieraient les informations utiles. L'émission de l'opinion peut nécessiter, dans certains cas, une information supplémentaire, au-delà des seuils proposés en termes de nombre de caractères.
Le contenu, tel que prévu par le projet de réforme, pourrait rendre le rapport difficile à comprendre et risque d'induire en erreur les lecteurs moins avertis ou qui ne seraient pas en mesure de mettre en perspective les informations communiquées.
Le groupe souligne que le dispositif de justification des appréciations appliqué en France dans le rapport d'audit permet de donner plus d'informations appropriées au lecteur du rapport sans détourner son attention par des aspects secondaires.
Des régulateurs du groupe se montrent très favorables à une harmonisation et à un accroissement qualitatif de l'information fournie dans le rapport d'audit, sous réserve que les informations communiquées soient réellement utiles au lecteur et contribuent à réduire efficacement les décalages par rapport aux attentes « expectation gap ». Cela ne leur semble pas être le cas de toutes les rubriques prévues dans le projet actuel. Elles considèrent que le modèle de rapport devrait mettre davantage en lumière les zones de risque sur lesquelles l'auditeur a dû exercer son jugement, ainsi que les procédures d'audit qu'il a mises en œuvre pour parvenir à une conclusion.
<b>Évolution du contrôle interne</b>
Les représentants des auditeurs et des entreprises du groupe n'adhèrent pas à la proposition de modification du rapport d'audit, pour ce qui concerne l'évaluation du contrôle interne de l'entité auditee. Une prise de position du commissaire aux comptes sur le système de contrôle interne telle que préconisée par le règlement serait beaucoup plus engageante que la pratique française actuelle. N'étant pas en permanence au cœur de l'entreprise auditee, l'auditeur ne peut disposer des informations nécessaires à l'expression d'une opinion ("direct reporting") sur l'ensemble du contrôle interne. Le modèle actuel en vigueur en France, où le commissaire aux comptes se prononce sur le contenu du rapport du président sur le contrôle interne ("indirect reporting") leur semble plus approprié : le rapport de l'auditeur reste court et il ne dévoile pas d'information supplémentaire relative à l'entreprise auditee. Pour les représentants des auditeurs, une norme précise relative aux diligences attendues en matière de contrôle interne serait en tout état de cause nécessaire.
Pour les représentants des grands cabinets, le projet paraît beaucoup plus exigeant en la matière que la loi américaine Sarbanes Oxley, qui n'aborde que le contrôle interne "financier", contrairement au projet européen, qui ne précise pas cette limite.
Certains représentants des régulateurs se prononcent favorablement à l'égard de l'obligation de l'auditeur de s'engager sur le système de contrôle interne mais estiment également qu'en l'état actuel des textes, cette obligation doit se limiter aux dispositifs de contrôle interne lié à l'établissement des états financiers.
Certains participants estiment que l'introduction d'une disposition non limitée quant à sa portée aurait des incidences pour l'entreprise auditee, qui supporterait le coût du contrôle supplémentaire et des incidences sur l'organisation des audits.

8

## Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

**Continuité d'exploitation**

Du point de vue des représentants des entreprises et des auditeurs, l'appréciation du commissaire aux comptes en matière de continuité d'exploitation est actuellement implicite, sauf s'il existe un risque de mise en péril de l'entreprise auditee, une information étant dans ce cas requise. Donner une assurance positive sur la continuité d'exploitation demanderait la mise en œuvre de travaux complémentaires par le commissaire aux comptes qui restent à définir au plan normatif. Des représentants des entreprises se posent également la question de l'aptitude de l'auditeur à juger les prévisions et les hypothèses d'un "business plan".

Les représentants des régulateurs sont favorables à une meilleure information délivrée par l'auditeur en matière de continuité d'exploitation. Les éléments constitutifs du rapport d'audit à ce titre devraient toutefois faire l'objet d'une définition précise.

**Rapport détaillé destiné au comité d'audit**

Les représentants des auditeurs et des entreprises du groupe s'accordent sur la nécessité de conserver entre l'auditeur et le comité d'audit la confidentialité des travaux et des échanges. Ils estiment que les informations prévues dans le rapport détaillé destiné au comité d'audit, correspondent, en général, à celles échangées actuellement entre auditeurs et comités d'audit, dans un format non standardisé pour l'heure. Toutefois, prévoir que ce rapport complémentaire puisse être diffusé à l'assemblée générale conduirait nécessairement, selon les entreprises représentées, à ce que le rapport soit rendu public. Le risque identifié par les représentants des auditeurs, en cas de publication du rapport complémentaire, est celui d'une forme d'autocensure qui nuirait à la qualité de l'information échangée entre auditeur et comité d'audit.

Les représentants des régulateurs du groupe, quant à eux, sont très favorables au principe d'un rapport écrit complémentaire adressé au comité d'audit, ce qui contribuerait à formaliser des pratiques qui répondent actuellement à des modalités diverses d'élaboration et de restitution. Elles voient un fort intérêt à être destinataires de ce rapport. Compte tenu de l'incidence possible sur son contenu, ils partagent toutefois les réserves exprimées sur les risques liés à la publicité du rapport.

**Rapport en cas d'audit conjoint**

La mesure qui précise que l'opinion la plus négative prévaut en cas de désaccord des deux cabinets dans le cadre de l'audit conjoint, est reçue favorablement par les autorités du groupe et défavorablement par une partie des représentants des auditeurs et des entreprises.

**THEMATIQUE 3 : RELATIONS ENTRE COMMISSAIRES AUX COMPTES ET AUTORITES**

**Rappel du projet européen**

Une communication entre auditeurs et autorités est instituée dans le cadre de l'audit des EIP notamment en cas de soupçon de fraude ou d'irrégularités, de violation de la loi, d'entraves à la continuité d'exploitation, de refus de certifier ou d'émission de réserves (art. 17, 23 et 25). Lors de la désignation du cabinet d'audit, l'autorité de surveillance banque/assurance peut apposer son veto au choix avancé par l'entité (art. 32).

**Principe d'un dialogue auditeurs/autorités**

Pour les représentants des régulateurs du groupe, le principe de dialogue auditeur/autorités est nécessaire et doit être renforcé. A cet égard, il semble difficile et d'un intérêt parfois limité de mettre en œuvre de façon systématique des entretiens sur une base annuelle avec les auditeurs de chaque entité. En revanche,

## Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

Il est nécessaire qu'un dialogue soit institué en cas de besoin, notamment en cas de problème particulier ou lorsque l'auditeur estime que la situation est susceptible de justifier l'émission de réserves. Les attentes exprimées sont une exigence de dialogue "dans les deux sens", dont les modalités et la fréquence seraient laissées à l'appréciation des parties intéressées. A cet effet, il importe de prévoir une levée du secret professionnel applicable à l'exercice des missions respectives du régulateur et du commissaire aux comptes.

**Rapidité d'action**

Pour les représentants des cabinets et un régulateur du groupe, le système français de dialogue instauré avec les autorités de régulations est efficace. Les représentants des régulateurs du groupe soulignent l'importance de la rapidité de la communication aux régulateurs des difficultés appréhendées par l'auditeur, puisque le but de la communication est d'améliorer la possibilité de mettre en œuvre des mesures préventives efficaces. Il leur semble nécessaire de mieux préciser ce point dans le projet.

**Passport européen**

Un représentant académique du groupe estime qu'il conviendrait de mieux définir ce qu'est "une intervention occasionnelle" d'un commissaire aux comptes dans un autre Etat membre.

Des représentants des auditeurs mettent en garde sur le risque de ne pas maîtriser la législation locale dans le cadre de l'attribution de passeports européens. Si l'idée de permettre la libre circulation des services est louable, la mise en œuvre d'un passeport européen semble délicate lorsque les législations auxquelles les sociétés auditées sont soumises ne sont pas identiques. Une telle mesure nécessiterait une harmonisation préalable du droit.

Les représentants des régulateurs s'interrogent sur la nature du mandat mis en œuvre "à titre temporaire ou occasionnel" par des auditeurs intervenant dans d'autres Etats membres, notamment lorsque la durée des mandats est fixée par la loi nationale. Ils s'interrogent en outre sur la façon dont ils pourront s'assurer de la compétence et de l'expérience des auditeurs bénéficiant des procédures de passeport européen, dans le cadre de l'avis qu'ils sont amenés à émettre dans le cadre de la désignation des auditeurs d'EIP.

**THEMATIQUE 4 : REGLES SPECIALES POUR LES PME**

**Rappel du projet européen**

La directive ne fixe pas le champ des entités soumises au contrôle légal, mais prévoit des dispositions spécifiques aux PME, lorsqu'un Etat membre choisit de mettre en place un contrôle légal pour ces entités : le contrôle légal doit alors être conforme aux exigences de la directive, incluant une application des normes d'audit proportionnée à la taille et à la complexité des entreprises (art. 43 et suivants de la directive).

Les représentants des auditeurs du groupe relèvent que le projet examiné ne changerait pas le champ d'application du contrôle légal des comptes, ce champ relevant des directives "comptables". Par ailleurs, selon eux, adapter les diligences à la taille de l'entité auditee est un principe qui est déjà explicitement inclus dans les normes d'audit internationales (ISAs).

Les représentants des auditeurs voient néanmoins un avantage à l'existence d'une norme, comme la norme "Petites Entreprises" en France, qui regroupe, au sein d'un même document, les diligences qui répondent à l'objectif d'adaptation des procédures d'audit à la taille des PME. L'intérêt de prévoir l'homologation des normes, afin de renforcer la sécurité juridique de textes prescriptifs en la matière, est également souligné par certains représentants des auditeurs.

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

Les représentants des PME posent la question du rapport coût/avantage de ce projet. Ils demandent une évaluation précise de l'impact économique de ce projet. Les représentants des auditeurs estiment que le projet ne conduit pas à des surcoûts liés aux mesures proposées pour l'audit des PME dans la mesure où la marge de manœuvre existant pour la mise en œuvre des diligences d'audit en fonction de la complexité de l'entité est déjà prévue au sein des normes ISA.

Le groupe de consultation relève que le concept de "PME", notamment par rapport à celui "d'EIP" n'est pas défini au sein du projet de directive examiné, et que des précisions pourraient être apportées, notamment pour tenir compte de l'existence de "PME" qui sont elles-mêmes des "EIP".

**THEMATIQUE 5 : NORMES D'AUDIT**

**Rappel du projet européen**

Les auditeurs doivent effectuer le contrôle légal conformément aux normes ISA clarifiées en 2009, tout en tenant compte des contraintes légales nationales spécifiques liées au contrôle légal. Il revient à la Commission de modifier, par acte délégué, la désignation des normes applicables (art. 26 de la directive). Les normes sont applicables, pour l'EIP, lorsqu'elles sont conformes aux exigences du règlement (art. 20).

Les représentants des auditeurs du groupe indiquent que l'harmonisation vers les normes ISA est déjà en cours, et que le projet va dans le sens de cette évolution. Certains représentants des auditeurs et des entreprises souhaitent que les projets de règlement et de directive soient plus précis quant au référentiel normatif applicable et que les ISA fassent l'objet d'un processus d'adoption par la Commission européenne, comme cela est prévu par la directive actuelle.

Le caractère applicable ou non de la norme relative au contrôle qualité ISO9001 n'apparaît pas clairement dans le projet. Pour les représentants des grands cabinets, il serait logique d'intégrer cette norme au sein du référentiel applicable au plan européen. D'autres représentants des auditeurs précisent que l'application de cette norme n'est pas opportune pour les cabinets de plus petite taille.

Les représentants des ministères soulignent que la délégation à la Commission permettrait de modifier un élément du référentiel normatif sans avis obligatoire des Etats membres. Ils ne sont pas favorables, par ailleurs, à réduire la possibilité d'adaptation des normes au niveau national.

Certains représentants des régulateurs estiment également que, si une plus grande harmonisation des règles est souhaitable, elle doit permettre le maintien d'adaptations lorsque le cadre légal national requiert du commissaire aux comptes des diligences spécifiques.

Les représentants des ministères et des régulateurs ainsi que des entreprises soulignent la nécessité d'un mode de gouvernance permettant aux parties prenantes de faire entendre leur voix lors de l'adoption et de la mise en application des normes ISA.

11

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

**THEMATIQUE 6 : ENCADREMENT DES SERVICES NON AUDIT**

**Rappel du projet européen**

Le contrôleur légal d'une EIP et son réseau ne peuvent fournir à l'entité auditee, aux entreprises contrôlées et à l'entreprise qui contrôle cette entité, que des services de contrôle légal et des "services d'audit financier connexes" limitativement définis (art. 10.2).

La part des "services d'audit financiers connexes" est limitée à 10% des honoraires versés par l'entité contrôlée pour le contrôle de ses comptes (art. 9.2 R).

Parmi les services "autres que d'audit" que l'auditeur ne peut pas fournir à l'entité auditee ou aux entités qui appartiennent au même groupe, figurent :

- une liste de services donnant lieu dans tous les cas à des conflits d'intérêts (art. 10.3.a),
- une liste de services susceptibles de donner lieu à des conflits d'intérêts (art. 10.3.b).

Par dérogation, certains de ces derniers services peuvent être fournis par l'auditeur légal soit sous condition d'accord préalable de l'autorité compétente (conception et mise en œuvre de systèmes informatiques financiers pour des EIP ; due diligence), soit sous condition d'accord préalable du comité d'audit (services de ressources humaines ; fourniture de lettres de confort aux investisseurs dans le cadre de l'émission de titres).

**Principe d'encadrement**

Des représentants des auditeurs font la remarque que le projet de règlement est plus exigeant que les textes actuels applicables en France.

**Seuil des services d'audit financier connexes**

Selon les auditeurs et les entreprises représentées, la limitation à 10% du volume des honoraires des services connexes n'est pas justifiée, et n'est pas cohérente avec la réalité de la vie des affaires. Il n'y a pas nécessairement de récurrence dans les services connexes et les demandes des entreprises peuvent évoluer de façon très rapide d'années en années en fonction des circonstances qui leur sont propres. Pour ces mêmes parties prenantes, la limitation n'est pas justifiée si les activités connexes autorisées sont précisément délimitées, ou encore si, dans le cas d'un groupe, cette limitation est établie par rapport aux honoraires d'audit de la société mère. Ils relèvent en effet que le seuil de 10% s'appliquerait au niveau de l'entité "EIP", et non à l'ensemble des entités incluses dans le périmètre des comptes consolidés.

Les représentants des entreprises confirment que la méthode de calcul du seuil proposé ne paraît pas totalement pertinente pour évaluer le volume des prestations réalisées en dehors de la certification des comptes. La grande variété des services connexes leur paraît incompatible avec la fixation d'un seuil aussi bas d'honoraires. En outre, ils considèrent que ce seuil ne devrait pas s'appliquer aux missions obligatoires prévues par la loi, ni aux missions optionnelles demandées pour une meilleure transparence, comme par exemple aux attestations relatives aux informations trimestrielles.

Pour certains représentants des régulateurs, en revanche, le principe de fixer un seuil pour le volume des prestations connexes est une bonne chose car cela permet de limiter les services que l'entreprise auditee choisit de faire effectuer par son auditeur, et qui peuvent être de nature à réduire son indépendance. Toutefois, ils soulignent que la proposition de la Commission pose un problème au regard des prestations obligatoires requises par la loi française et estiment nécessaire d'éviter que l'instauration de seuils trop contraignants conduise à des reclassements de prestations ou d'honoraires. Ils estiment que le seuil de 10% ne devrait pas s'appliquer aux missions qui sont obligatoires de par la loi (conventions réglementées,

12

## Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes

augmentation de capital...) ou sur la demande des autorités, comme par exemple l'élaboration d'attestations ou vérifications à la demande du superviseur. A cet égard, la définition des services d'audit financiers connexes liés à la fourniture d'assurances ou d'attestations sur les informations réglementaires devrait inclure non seulement les informations destinées au superviseur mais également les informations qui seraient rendues publiques par application des textes et dont l'audit serait rendu obligatoire ou effectué à la demande du superviseur. L'ensemble de ces missions devraient être considérées comme faisant partie de la mission de base "d'audit des comptes". Le seuil de 10% devrait en revanche s'appliquer à l'ensemble des autres services financiers connexes, y compris à ceux effectués par le réseau.

Les représentants des auditeurs sont également défavorables au fait de simultanément prévoir des interventions légales et les soumettre à un seuil d'honoraires.

**Contenu des services non audit**

Les représentants des entreprises signalent la difficulté que représente ce projet au regard de certaines missions qui sont parfois demandées en France aux auditeurs en matière de déclarations de gouvernance et de responsabilité sociale et environnementale de entreprises. Le projet fait référence à une assurance donnée en la matière, ce qui représenterait un niveau de diligence accru par rapport aux pratiques actuelles, plus proches d'une attestation.

Le projet qui prévoit de saisir dans certains cas le régulateur avant des interventions de "due diligence" leur semble incompatible avec les calendriers dans le cas d'émissions de titres et de fusions/acquisitions, et peut entraîner un risque de perte de confidentialité des missions envisagées. Dans ce cas, plutôt que d'être soumis à l'autorisation préalable du comité d'audit (comme proposé en matière de lettres de confort) ou de l'autorité compétente (pour les services de vérification préalables "due diligence" en vue de fusions et acquisitions ou fournitures d'assurance sur l'entité auditee dans le cadre d'une transaction financière), certains représentants des entreprises préconisent que ces services soient examinés par le comité d'audit, en accord avec le conseil, selon les modalités suivantes : approbation de la nature des interventions accessoires de l'auditeur légal, système de délégation à la direction générale, puis information du comité d'audit sur la réalisation des prestations visées.

Les représentants des auditeurs du groupe souscrivent au fait qu'un accord préalable demandé aux autorités ou au comité d'audit pourrait poser un problème quant à la confidentialité des projets (lettre confort et due diligence).

Certains représentants des régulateurs notent que la liste des services autres que d'audit est éloignée de celle qui figure dans le code de déontologie des commissaires aux comptes français et comprend certaines prestations actuellement non autorisées par les normes "DDL" relatives aux diligences directement liées à la mission. Elles soulignent que la liste envisagée ne fait pas référence aux notions essentielles de l'autorévision et de l'immixtion dans la gestion. Elles estiment que les missions qui sont actuellement interdites par le code de déontologie ne devraient pas pouvoir être autorisées et que les contrôleurs légaux ne devraient pas pouvoir disposer d'une plus grande latitude pour apprécier les risques d'altération de leur indépendance du seul fait que les services sont rendus par leur réseau à une filiale établie en dehors de l'Union Européenne. Enfin, les raisons expliquant une distinction entre banques et sociétés cotées pour l'interdiction de certains services non audit ne paraissent pas justifiées, ces services devant, selon l'autorité de régulation, être interdits dans tous les cas.

Pour certains représentants d'entreprises, le partage des rôles entraîne un risque d'opinions divergentes entre les comités ou les régulateurs sollicités.

## Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes

Pour l'un des régulateurs et les directeurs financiers de certaines entreprises du groupe de consultation, il serait possible de prévoir que le dépassement du seuil déclenche une alerte à destination du comité d'audit. Toutefois, subsisterait le délai de réaction de ce dernier, lorsqu'il ne se réunit pas fréquemment.

Pour certains représentants des auditeurs, l'articulation entre les exigences internes posées à l'Union Européenne et aux pays tiers n'est pas traitée au sein du projet et il y aurait lieu d'élaborer un référentiel international dans ce domaine comme c'est le cas en matière de normes comptables et d'audit.

Des représentants d'entreprises regrettent que des services tels que définis par la norme "ISAE 3402" ne soient pas prévus par le projet. Un représentant des régulateurs précise toutefois que ces missions devraient être soumises au seuil.

Certains représentants de cabinets regrettent l'hétérogénéité du projet et le manque de prise en considération des mesures opérationnelles prises en France. Ils mettent en outre en doute la faisabilité du projet pour les cabinets "de proximité" de plus petite taille.

Des représentants des auditeurs craignent que le projet de délégation à la Commission Européenne ouvre une possibilité de modifier les listes de prestations, sans formalisation de l'accord préalable des parties prenantes. Certains représentants des entreprises partagent la crainte exprimée d'un recours toujours plus étendu aux actes délégués mais soulignent néanmoins l'intérêt de cette procédure en termes de réactivité, pour les éléments purement techniques. En effet, la modification de la liste des prestations autorisées, par le biais de la procédure de codécision serait très lourde. Elles souhaitent toutefois que les actes délégués soient identifiés et que l'on s'assure qu'ils ne concernent qu'un nombre restreint d'éléments purement techniques, sans portée politique.

**THEMATIQUE 7 : LIMITATION DE LA PART DES HONORAIRES REÇUS D'UNE ENTITÉ**

**Rappel du projet européen**

La part des honoraires susceptibles d'être perçus d'une EIP, au regard des honoraires totaux du cabinet est limitée à un seuil de 20%, ou de 15% pendant deux années consécutives. Si le seuil est dépassé, le comité d'audit doit en être informé. Le comité doit statuer sur la nécessité de faire effectuer, avant publication du rapport d'audit, un contrôle qualité de la mission par un autre contrôleur des comptes. Si le seuil de 15% est dépassé pendant deux années consécutives, le contrôleur légal en informe l'autorité compétente, qui décide alors si le cabinet peut continuer le contrôle pendant une période supplémentaire.

**Principe de limitation**

Les représentants des régulateurs estiment que le seuil de 15% est élevé et qu'il devrait s'appliquer au total des honoraires versés non seulement à l'entité mais aussi aux entités contrôlées par cette entité (la notion de groupe est à prendre en compte).

L'un d'entre eux considère que l'institution d'un tel seuil améliorerait la situation actuelle, où le code de déontologie français prévoit un critère de significativité, sans seuil chiffré, et donc difficilement vérifiable. Il souligne néanmoins que la difficulté dans ce domaine, comme dans d'autres aspects du projet, réside dans le fait de trouver un équilibre entre la volonté de favoriser la concurrence, ce qui conduirait à fixer un seuil élevé pour ouvrir le marché à des cabinets de plus petite taille, et la nécessité de réduire les risques d'altération de la qualité des audits potentiellement liée à la dépendance financière des cabinets, ce qui amène plutôt à considérer qu'un seuil de 15% est élevé. Il considère pour sa part que la qualité et l'indépendance de l'audit doivent être privilégiées.

## Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

**Mise en œuvre de la limitation**

Des représentants des entreprises s'interrogent sur la pertinence de la procédure préconisée lorsque le cabinet d'audit présente une dépendance financière par rapport à l'entité. Ils estiment que confier au comité d'audit le soin de définir s'il y a lieu de mettre en place un contrôle qualité du mandat par un réviseur indépendant, est un mécanisme inapproprié, notamment dans des délais contraints de publication de l'information financière pour les sociétés cotées. Selon eux, il revient au comité d'audit de définir les mesures de sauvegarde adéquates.

Certains représentants des auditeurs considèrent qu'il relève du jugement du cabinet de déterminer les mesures de sauvegarde qu'il y a lieu de prendre, et que la décision ne doit pas être du ressort du comité d'audit. Certains estiment que mettre sous supervision du comité d'audit le cabinet d'audit qui dépasserait le seuil de 15% ne renforcerait pas l'indépendance du cabinet.

Pour d'autres représentants des auditeurs, le dépassement du seuil n'a pas d'incidence sur la qualité et l'indépendance. Ils préféreraient que le dépassement de seuil déclenche une alerte, plutôt qu'une interdiction absolue. Ils proposent que les autorités mettent en œuvre des inspections plus régulières ou ciblées lorsqu'il y a dépassement du seuil de dépendance financière.

Une partie des auditeurs représentés dans le groupe de consultation s'interroge sur l'efficacité de la mesure, en termes de fluidité des marchés. Ils estiment que cette mesure restreindrait l'accès du marché aux cabinets de taille modeste. Resterait également à traiter le cas des audits joints avec des cabinets dont le seuil est atteint.

Des représentants des régulateurs relèvent que la mesure consistant, en cas de dépassement du seuil, à faire intervenir un autre contrôleur légal pour vérifier la qualité du travail du commissaire aux comptes apparaît difficile à mettre en œuvre en pratique, de même que l'action des autorités de surveillance dans le cadre d'un mandat dont la durée est fixée par la loi. Ils estiment que ces procédures ne règlent pas la question du dépassement sur plus long terme.

**THEMATIQUE 8 : COMITÉ D'AUDIT – COMPOSITION ET RÔLE**

**Rappel du projet européen**

Le règlement (art. 31) reprend les dispositions de la directive actuelle en matière de comité d'audit, et les amende. La composition du comité d'audit des entités EIP est précisée : il doit comprendre un membre compétent en audit et un membre compétent en comptabilité. Les membres doivent être majoritairement indépendants.

Les missions du comité d'audit sont étendues (art. 31) avec notamment une vérification de l'exhaustivité et de l'intégrité des projets de rapport d'audit, et une intervention dans la procédure de sélection des auditeurs. Le comité d'audit doit par ailleurs assurer une "supervision" du contrôle légal des comptes (art. 24).

Les représentants des entreprises s'interrogent sur trois points. Dans quelle mesure la question du comité d'audit doit-elle être traitée dans un projet de texte sur l'audit légal ? Comment ce projet s'articule-t-il avec les autres projets européens en cours sur la gouvernance et le droit des sociétés ? Et avec les régimes nationaux actuels, y compris le droit français ? Il convient d'exclure, selon eux, l'élargissement de la composition du comité d'audit à des membres nommés par l'assemblée générale, de même que des règles de spécialisation des membres du comité, qui remettent en cause les principes fondamentaux de

15

## Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

fonctionnement des conseils : comités spécialisés émanant du conseil et agissant de manière collégiale sous sa seule responsabilité. Les règles de composition du comité d'audit, et plus largement de l'ensemble des comités spécialisés du conseil, a nécessairement un impact important sur la composition des conseils d'administration ou de surveillance, croissant lorsque la taille des conseils décroît, notamment pour les petites entreprises cotées.

Les représentants des entreprises relèvent en outre une confusion des responsabilités entre le comité d'audit, l'auditeur et la direction générale. Le rôle du comité ne peut pas consister à superviser les travaux et projets de rapports des auditeurs, ce qui affecterait l'indépendance de l'auditeur. En outre, selon eux, le rôle du comité d'audit est d'assurer un suivi du "process" d'information financière, et non de soumettre des recommandations et propositions sur l'intégrité de ce "process", ce rôle de gestion et de supervision incombe clairement à la direction générale ou au directoire. Un représentant des régulateurs considère toutefois que le comité d'audit pourrait utilement faire des recommandations à la direction générale sans s'immiscer dans les fonctions de cette dernière. A ce propos, ils soulignent que la version anglaise de la proposition de règlement utilise le terme « monitor » ce qui leur semble plus en accord avec la conception du rôle actuel du comité d'audit alors même que la version française de la proposition utilise le terme « supervision », ce qui ne leur semble pas approprié.

**Constitution des comités d'audit**

Certains représentants des régulateurs précisent que les deux compétences en audit et en finance peuvent être cumulées par une même personne membre du comité d'audit. Ces régulateurs ne sont pas partisans d'une "vérification" de la mission d'audit par le comité d'audit mais soulignent que la traduction française du règlement diffère de la version anglaise, qui évoque un "monitoring" (suivi) de l'action de l'auditeur, ce qui semblerait plus en accord avec les possibilités ouvertes par le droit français, en permettant au comité d'audit de suivre les travaux de contrôleur sans les mettre sous sa responsabilité. Ils estiment en outre que certaines dispositions mériteraient d'être éclaircies, comme le renouvellement du commissaire aux comptes par exemple.

Des représentants des entreprises souhaitent que les fonctions financières qui préparent les comptes puissent être plus systématiquement impliquées dans les travaux du comité d'audit notamment dans le cadre des appels d'offres réalisés en vue de la désignation des commissaires aux comptes. Ils considèrent que la nomination du président du comité d'audit doit relever du conseil d'administration, ce qui en assure d'ailleurs la légitimité.

**Rôle des comités d'audit**

Un représentant académique met en avant le fait que le recours possible du comité d'audit devant une juridiction en vue de la révocation du contrôleur légal (art. 34 du règlement) presuppose que celui-ci soit doté d'une personnalité juridique, ce qui n'est pas le cas actuellement en France.

Les représentants des auditeurs ajoutent que le principe de révocation du commissaire aux comptes prévu par le règlement est problématique car un recours en vue de la révocation pourrait être engagé à l'initiative d'un seul actionnaire, sans seuil minimal de détention de titres.

Le représentant d'un régulateur se montre favorable au développement du rôle des comités d'audit et souligne qu'en raison des nombreuses possibilités, prévues dans le projet européen, de dérogation à la mise en place des comités d'audit, un grand nombre d'EIP pourraient de facto continuer à en être dispensées. Il trouverait logique que la dérogation relative à la taille de l'entité concernée soit étendue à toutes les catégories d'EIP (art. 3.d), mais souhaiterait qu'à l'inverse, la dérogation visée à l'article 4 ne puisse pas être mise en œuvre par les plus grands groupes. Un autre représentant des régulateurs souhaite des éclaircissements sur le périmètre des entreprises "contrôlées" (groupe ou entité).

16

Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

**THEMATIQUE 9 : PROCÉDURES DE DESIGNATION DES CONTRÔLEURS LEGAUX**

**Rappel du projet européen**

Une procédure de sélection des cabinets d'audit mise en œuvre par le comité d'audit est définie (art. 32). L'EIP doit organiser un appel d'offres, en ayant préalablement défini les caractéristiques d'évaluation des offres faites, sauf lorsqu'il s'agit d'un premier renouvellement de mandat. Au moins un cabinet ayant une part de marché inférieure à 15% des grandes entités EIP doit être invité à soumettre une réponse à l'appel d'offres. Toute décision du conseil d'administration quant au choix du contrôleur légal divergeant des recommandations du comité d'audit doit être justifiée.

Les PME ne sont pas soumises à cette obligation (art. 32.4).

Toute clause contractuelle qui restreint le choix de l'auditeur est nulle (art. 32.7).

Les représentants des entreprises ne sont pas favorables à un recours systématique à l'appel d'offres. De plus, impliquer systématiquement un petit cabinet mènerait à créer des appels d'offres de pure forme visant à simplement respecter la loi. Dans les grandes entreprises, il est nécessaire pour préserver la qualité de l'audit d'avoir non seulement une adéquation des caractéristiques du cabinet à celles de l'entreprise auditee, mais également une relation durable et suffisamment longue avec le cabinet d'audit lorsque de grands projets sont en cours. Néanmoins, certains représentants des entreprises considèrent envisageable de recommander un appel d'offres tous les deux mandats, avec un système de "comply or explain".

Les représentants des auditeurs préféreraient que le choix du recours à l'appel d'offres soit laissé à l'initiative de l'entreprise. Ils précisent que la procédure d'appel d'offres obligatoire accroîtrait la pression du marché sur les prix, mettant en danger la qualité intrinsèque de l'audit en limitant les moyens d'action de l'auditeur. Ce serait également un facteur de concentration du marché car peu de petits et moyens cabinets disposent de l'expertise nécessaire pour répondre efficacement aux appels d'offres.

Pour d'autres représentants des auditeurs, si la mesure d'appel d'offres obligatoire devait être toutefois adoptée, l'obligation de consulter un petit cabinet serait un élément positif. Ils souhaitent par ailleurs mieux identifier ce qui serait obligatoire en matière d'appel d'offres, pour les petites entités.

Le représentant d'un des régulateurs est plutôt favorable au principe d'une procédure d'appel d'offres, car cela renforce la transparence sur la méthode de choix du cabinet d'audit et, plus généralement, sur le processus de désignation ; toutefois, il considère que cette question doit être examinée au regard des dispositifs qui seront adoptés en matière de rotation des cabinets, et qui détermineront la périodicité du processus. S'agissant des procédures permettant au superviseur de s'opposer à la désignation d'un auditeur (droit de veto), il relève qu'il s'agit d'un retour en arrière pour la France, qui a remplacé la procédure de veto par celle de l'avis préalable en 1999, cette nouvelle procédure visant à davantage responsabiliser les organes de décision de l'entité contrôlée. Il souligne en outre qu'il paraît nécessaire d'une part, que la procédure concerne non seulement le cabinet et s'applique, d'autre part, aux changements d'associés signataires. Cette procédure devrait être applicable aux auditeurs de toutes les EIP, et non uniquement aux établissements de crédit et organismes d'assurances.

17

Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

**THEMATIQUE 10 : INDEPENDANCE, DEONTOLOGIE ET SCEPTICISME PROFESSIONNEL**

**Rappel du projet européen**

Le règlement comprend différentes mesures relatives à l'indépendance des contrôleurs légaux. Le règlement prévoit par ailleurs que le contrôleur légal fasse preuve de scepticisme professionnel tout au long de l'audit (art. 15).

Les représentants des auditeurs, de certaines entreprises et d'un régulateur estiment qu'il ne doit pas y avoir de différenciation de traitement de l'indépendance en fonction de la taille de l'entreprise auditee. Tout au plus peut-il y avoir une adaptation du régime prévu pour les EIP aux non EIP. Cela ne doit pas constituer, selon eux, une dualité.

De même, les représentants des auditeurs et des régulateurs ne souhaitent pas qu'il y ait une différence de traitement entre EIP et non EIP s'agissant de la mise en œuvre du principe de "scepticisme professionnel", cette règle de comportement professionnel devant être applicable à l'ensemble des audits.

Un représentant de régulateur souligne que l'articulation des textes sur ces aspects est complexe, que ce soit entre règlement et directive ou sur la portée des règles déontologiques nationales dans le cadre du nouveau dispositif. Les aspects ayant trait aux liens financiers, particulièrement importants dans le cas des établissements de crédit (détenzione de comptes ou de prêts) et des entreprises d'assurances (souscription de contrats d'assurances), ne sont pas traités au sein du règlement alors qu'ils le sont dans le code de déontologie.

Dès représentants d'auditeurs et d'entreprises s'interrogent sur le sens à attribuer à la notion de conflit d'intérêt "potentiel" mentionnée dans le projet. En l'absence de définition claire du terme "potentiel", ils estiment que la contrainte posée par l'article 5 pourrait devenir excessive.

**THEMATIQUE 11 : CABINETS D'AUDIT PUR**

**Rappel du projet européen**

Le projet définit un seuil au-delà duquel certains cabinets membres de réseaux seraient astreints à limiter leur activité exclusivement au contrôle légal des comptes.

Les cabinets et réseaux concernés par la mesure se définissent par rapport à leurs honoraires auprès de « grandes EIP » (art. 14) par référence à un ensemble composé des dix plus grands émetteurs d'actions de chaque Etat membre, des entités cotées dont la capitalisation boursière est supérieure à 1 milliard d'euros, des EIP non cotées dont le total du bilan est supérieur à 1 milliard d'euros et des fonds d'investissement EIP ayant un total d'actifs gérés supérieur à 1 milliard d'euros.

Les cabinets réalisant plus d'un tiers de leur chiffre d'affaires d'audit auprès de ces « grandes EIP », et dont le réseau réalise plus de 1,5 milliards d'euros de revenus annuels d'audit combinés dans l'Union européenne devraient s'astreindre à devenir des « cabinets d'audit pur ».

Selon des représentants d'auditeurs, les entités visées par la définition des « grandes entités EIP », qui servent de fondement à la définition des cabinets qui seraient concernés par l'« audit pur » sont en France les entités qui constituent l'indice SBF120 et quelques autres entreprises. Bien qu'il n'y ait pas, à leur

18

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes
<p>connaissance, d'étude précise, ils estiment entre 100 et 300 le nombre d'entités françaises correspondent à la définition des "grandes EIP".</p> <p>Certains représentants d'auditeurs considèrent que la mesure visant à introduire des cabinets d'audit pur est inopportun. Ils estiment en effet :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- qu'il s'agirait d'une atteinte au droit européen d'établissement ;</li> <li>- que la pratique actuelle du métier nécessite d'assembler de nombreuses compétences qu'une seule et même personne ne peut cumuler. S'il est possible de confier certains points à des experts externes au cabinet, une telle pratique serait incompatible avec l'exigence d'indépendance recherchée par le projet de réforme, puisque rien n'est précisé en matière de règles d'indépendance pour les interventions d'experts externes dans le cadre des mandats ;</li> <li>- que concernant les mandats nécessitant une forte expertise, il existe un plus fort risque de non maîtrise de la qualité de l'audit si cette compétence est externalisée ;</li> <li>- que l'expertise des auditeurs légaux s'entretient dans le cadre des missions de conseil, et qu'en privant les cabinets de la possibilité de réaliser d'autres missions que l'audit, on appauvrit la compétence des auditeurs. Une telle mesure pourrait avoir un impact sur le coût des audits, et serait contraire à l'objectif d'ouverture du marché à des structures de taille moyenne.</li> </ul> <p>Certains représentants des entreprises confirment que la qualité de l'audit légal est liée à une bonne compréhension de la complexité des entreprises, qui est favorisée par l'apport de compétences acquises dans le cadre d'activités de conseil, et ce notamment dans certains secteurs tels que la banque et l'assurance. Il existe selon eux un risque de "bureaucratisation" de la pratique si on s'en tient à de l'audit pur.</p> <p>Les représentants des entreprises s'inquiètent du risque de dégradation de la qualité de l'audit légal et de l'impossibilité, à terme, de trouver les expertises ou le niveau de couverture géographique nécessaire pour auditer les entreprises internationales. La mesure semble contraire à l'objectif recherché. Il est nécessaire d'assurer l'adéquation des ressources des cabinets aux caractéristiques des entreprises. Selon eux, les petits et moyens cabinets n'ont pas les caractéristiques requises pour remplacer les grands cabinets, bien qu'ils puissent être utiles à d'autres missions. Ils s'inquiètent du coût supplémentaire que provoquerait la recherche d'experts en-dehors du cabinet du contrôleur légal.</p> <p>Les représentants des régulateurs estiment que cette mesure vise essentiellement un renforcement de la concurrence. Tout en rappelant la nécessité de limiter les activités de conseil par l'auditeur légal au profit de l'établissement contrôlé, et des entités rattachées, ils estiment que la mesure envisagée de spécialisation de l'activité professionnelle des plus grands cabinets sur le contrôle légal des comptes peut conduire à une détérioration de la qualité des audits des plus grands établissements. Ils rappellent que, dans le contexte de la crise financière, les cabinets devaient renforcer leur expertise technique sur certains domaines tels que l'audit des justes valeurs établies à l'aide de modèles de valorisation. Il leur paraît en conséquence important de renforcer l'étude d'impact à ce sujet afin que la proposition finale n'ait pas pour conséquence de réduire la qualité des audits.</p> <p>Certains représentants des auditeurs regrettent fermement qu'une partie spécifique de la profession puisse être montrée du doigt à l'occasion de l'introduction d'une telle mesure. Dans les faits, seuls les grands cabinets sont concernés par cette mesure en raison de la concentration du marché sur les mandats des "grandes EIP".</p>
19

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes
<p>Les représentants des auditeurs et certains représentants d'entreprises mettent en avant que la mesure amenant à créer deux types de cabinets est incompatible avec la pratique française du co-commissariat aux comptes. Les cabinets ne pouvant revendiquer une activité d'audit pur seraient, selon eux, éliminés du marché.</p> <p>Les représentants des auditeurs expriment une crainte d'assèchement des recrutements de qualité en raison du peu de possibilité d'évolutions professionnelles et de diversité des missions dans le cadre des activités d'audit pur.</p> <p><b>THEMATIQUE 12 : OUVERTURE DU CAPITAL DES CABINETS</b></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> <p><b>Rappel du projet européen</b></p> <p>Le projet assouplit les règles relatives à la structure du capital des cabinets d'audit par (1) la suppression des quotas de détention minimale de 50% des droits de vote dans les cabinets d'audit par des personnes agréées, (2) par l'interdiction faite aux Etats de prévoir d'autres conditions de détention de droits de vote ou de capital (art. 3.4. 2e directive) et (3) par assouplissement des règles relatives à la présence de contrôleurs légaux au sein des organes de direction des cabinets, qui possevoit d'un minimum de 75% à 50% (art. 3.4.c. directive).</p> </div> <p>Certains représentants d'auditeurs et d'entreprises ne sont pas contre le principe d'ouverture du capital des cabinets à des personnes n'ayant pas le statut de commissaire aux comptes, tout en soulignant que cette mesure ne doit être pas être considérée comme suffisante pour assurer la croissance des cabinets. En effet, les grands cabinets se sont construits sur le long terme, grâce à l'expérience acquise, et non grâce à l'afflux de capitaux. Ils notent aussi que la question du risque de perte d'indépendance liée à l'ouverture du capital des cabinets n'est pas abordée dans le projet, et que cette ouverture peut avoir une incidence négative non seulement sur l'indépendance, mais également sur l'apparence d'indépendance des cabinets.</p> <p>Selon les représentants des auditeurs, la rentabilité actuelle d'un cabinet est faible et peu attrayante pour un investisseur extérieur.</p> <p>Les représentants des auditeurs rappellent que le développement des cabinets est d'abord lié à leur capacité à trouver des clients, et non à leur capacité financière. Ils sont actuellement accompagnés par les banques pour leurs besoins de financement. La solidarité juridique des professionnels et des détenteurs des capitaux est souhaitable. En raison de la rentabilité attendue par les actionnaires entrants, la mesure provoquera une forte pression sur la qualité.</p> <p>Pour certains représentants d'auditeurs, la mesure est contraire à l'objectif de déconcentration. Si les fonds d'investissement entraient dans le marché de l'audit, seul un grand cabinet serait capable de leur racheter par la suite des parts d'un cabinet qui aura grandi grâce à des capitaux privés.</p> <p>Les représentants des entreprises considèrent également que le ratio proposé de 50% de dirigeants commissaires aux comptes ne peut suffire à régler les risques pesant sur l'indépendance, sur la confidentialité d'informations et sur la qualité de l'audit, en raison notamment de la pression sur la rentabilité que pourraient exercer des investisseurs externes à la profession. Ils considèrent qu'une telle mesure devrait impérativement être complétée de mesures de sauvegarde permettant de répondre à ces objectifs.</p> <p>Les représentants des régulateurs relèvent également que, si la mesure envisagée devrait permettre de faciliter l'accès des cabinets aux financements et de favoriser la création de nouveaux cabinets, l'ouverture</p>
20

## Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

du capital des sociétés d'audit à des tiers en recherche de rentabilité de leurs capitaux est susceptible d'entraîner un risque important d'altération de la qualité des audits et de l'indépendance des auditeurs, si certains participants au capital se trouvaient liés à des entités auditées. Les nouvelles règles d'incompatibilités prévues à cet égard devraient à tout le moins être significativement renforcées.

Un représentant de ministère rappelle que la profession de commissaire aux comptes est réglementée et que l'indépendance reste une priorité. La mesure proposée peut s'avérer contradictoire avec cet objectif. Un risque de contagion à d'autres professions réglementées est également à prendre en compte.

Un représentant écoéconomique cite l'exemple des établissements de formation. L'ouverture de certaines formations à des capitaux privés a pu engendrer une dégradation de la qualité des diplômes et de leur reconnaissance.

Selon les représentants des cabinets de petite et moyenne taille, ce sont les cabinets de proximité. C'est à dire travaillant avec les PME, qui subiront le plus les conséquences de cette mesure.

**THEMATIQUE 13 : TRANSPARENCE DES CABINETS**

Rappel du projet européen

Le projet prévoit que les cabinets EIP publient leurs rapports financiers annuels, et un rapport de transparence, qui est d'ores et déjà requis par la directive actuelle. Certains cabinets, réalisant plus d'un tiers de leurs revenus audit auprès des grandes EIP, seraient tenus de publier en outre un rapport de gouvernance. Le contenu de ces trois documents est fixé par les articles 26, 27 et 28 du projet de règlement.

Certains représentants d'auditeurs indiquent que seul le rapport de gouvernance serait d'un apport nouveau le rapport de transparence et les états financiers étant déjà publiés par les cabinets EIP, et qu'il n'est pas évident que ce document permette une meilleure information des utilisateurs. En outre le rapport de gouvernance destiné aux actionnaires du cabinet n'aurait que peu d'intérêt pour les associés-commissaires aux comptes. Les rapports actuels produits par les cabinets, dont celui sur la transparence, fournissent d'ores et déjà, selon eux, l'essentiel de l'information utile.

Les représentants des entreprises ne sont pas contre le fait de disposer d'informations supplémentaires relatives aux cabinets, sans qu'elles aient toutefois précisément défini leurs besoins en la matière. Ils considèrent néanmoins que l'organisation et le fonctionnement des cabinets sont des éléments importants au titre de la transparence.

Les représentants des régulateurs sont favorables, dans un souci de transparence, à la publication d'informations supplémentaires, y compris financières, par les cabinets d'audit, en particulier pour les grands réseaux, mais également pour les plus petits cabinets, qui entreront dans le périmètre soumis à la publication d'un rapport de transparence en raison de l'extension, par sa définition, de la population des EIP. Ils soulignent que, même si ces informations ne sont pas nécessairement lues par toutes les parties prenantes, elles présentent un intérêt en vue de la sélection des cabinets par les entreprises ainsi que pour les régulateurs, notamment dans le cadre de la procédure d'avis.

S'agissant de la déclaration de gouvernement d'entreprise, les représentants des régulateurs s'interrogent sur l'intérêt de détailler dans un document rendu public les éléments de contrôle interne du processus d'information financière du cabinet. Cette déclaration devrait contenir des informations répondant à un réel besoin des utilisateurs.

21

## Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

**THEMATIQUE 14 : ROTATION DES CABINETS**

Rappel du projet européen

Le projet organise une rotation des cabinets sur les mandats EIP, selon les modalités suivantes :

La mission d'audit (art. 33-1) :

- ne peut être inférieure à deux ans la première fois,
- ne peut être reconduite qu'une seule fois,
- ne peut excéder 6 ans pour un même cabinet au sein d'un EIP, avec toutefois la possibilité de prolonger à 6 ans, s'il existe un co-commissaire aux comptes.

Des dérogations à ces durées sont prévues (art. 33-2) deux ans supplémentaires sont possibles après accord de l'autorité compétente, ou 3 ans supplémentaires après accord de l'autorité s'il existe un co-commissaire aux comptes.

Le dispositif s'ajoute aux exigences de rotation des signataires, tous les 7 ans.

Il est prévu en outre une rotation des personnes les plus élevées dans la hiérarchie des cabinets.

Les représentants des auditeurs ne sont pas favorables à la rotation imposée des cabinets. Certains admettent toutefois que certains mandats sont trop longs.

Ils sont, en revanche, d'accord avec le principe de rotation des associés déjà existant : l'objectif de diminution de la familiarité leur paraît légitime, et ils estiment que le risque de la familiarité concerne les individus et non les cabinets.

Les arguments suivants sont présentés par les représentants des auditeurs. Selon eux, les Etats qui ont imposé la rotation des cabinets ne présentent pas un marché de l'audit moins concentré que les autres Etats et d'ailleurs certains pays l'ont abandonnée. Il existe, selon eux, une phase de rodage entre le cabinet et l'entité afin de prendre la mesure de la complexité de cette dernière. Les incidents dégradant la qualité de l'audit se produisent essentiellement durant cette phase initiale de rodage. La rotation rendrait plus fréquentes ces périodes risquées pour la qualité de l'audit. La rotation engendre un coût de prise de connaissance supplémentaire pour les cabinets ainsi qu'un coût supplémentaire pour les clients, puisqu'il faut expliquer aux nouveaux auditeurs l'organisation de l'entreprise. L'obligation de changer de cabinet à un rythme imposé alors que l'entreprise peut être en période de crise ou d'acquisition d'une filiale par exemple, n'est pas souhaitable selon eux : elle déresponsabilise le comité d'audit et le conseil d'administration.

Certains représentants des auditeurs estiment que le dispositif de rotation concernerait 2.800 entreprises en France, et que, associé à la procédure d'appel d'offres obligatoires, il devrait conduire à un renforcement de la concentration du marché de l'audit. Il modifierait la profession en profondeur, en marginalisant l'audit non EIP, avec une dégradation de l'image des cabinets non EIP. Ils sont défavorables à une partition de la profession.

Ils mettent en avant la difficulté à organiser la rotation en raison des règles d'indépendance prévues en matière d'auto-révision. En effet, les contraintes empêcheraient très fortement limiter les possibilités de sélection des cabinets et aboutir à un résultat inverse de celui souhaité, à savoir la fluidité du marché de

22

## Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes

l'audit. De plus les règles en matière d'auto révision risquent de fait de conduire à la création de firmes d'audit pur avec tous les inconvénients qui y sont liés.

Certains représentants d'entreprises sont également défavorables à la rotation obligatoire des cabinets. Ils soulignent que le petit nombre actuel de cabinets ayant les compétences et l'envergure internationale suffisantes pour répondre aux besoins de certification et de missions annexes serait incompatible avec l'obligation de rotation. Ils insistent sur la complexité, pour un groupe international, de changer d'auditeur pour l'ensemble des entités juridiques à travers le monde.

Ils trouvent inconcevable de proposer un dispositif juridique avec comme justification un possible effet psychologique sur les investisseurs, si l'on n'a pas démontré le bénéfice réel attendu. Ils sont opposés au dispositif de rotation pour les raisons exposées par les auditeurs, surtout s'il est combiné à la viduité, à la rotation des signataires, et à des durées courtes de mandat : il n'y aurait plus de cabinets en mesure de réaliser les "due diligence".

Pour certains représentants des entreprises, le choix du maintien ou non de l'auditeur devrait relever du choix de l'entreprise, qui devrait le motiver devant les actionnaires. Ils estiment que le conseil d'administration et le comité d'audit devraient soit appliquer une règle de rotation, soit justifier devant les actionnaires la décision de ne pas changer d'auditeur ("comply or explain").

Certains représentants des entreprises, tout en étant opposés au principe de la rotation obligatoire, estiment que les délais envisagés ne sont pas pertinents. Des périodes de 12 à 14 ans de stabilité leur paraissent en tout état de cause nécessaires.

D'autres représentants des entreprises admettent la proposition d'une rotation obligatoire à partir de 12 ans, mais sans rotation obligatoire du signataire dans la période. Ils rappellent également que le coût lié à la prise de connaissance de l'entité par de nouvelles équipes existe de la même façon dans le cadre d'un mandat qui se poursuit dans le temps, en raison de la rotation naturelle fréquente des auditeurs composant l'équipe d'audit.

Un représentant académique fait remarquer que certains travaux montrent que si la rotation n'a pas d'effet sur la qualité réelle de l'audit, elle a un effet psychologique sur les utilisateurs des états financiers. Publier la date de nomination des auditeurs, proposer un cycle de mandature pouvant aller jusqu'à 14 ans (6+4+4) et mettre en avant l'audit conjoint comme réponse possible aux préoccupations de la Commission seraient des mesures qui pourraient améliorer la proposition.

Un autre représentant académique suggère également que dans le cadre de l'audit conjoint, la rotation des auditeurs soit décalée afin d'éviter une rotation des deux cabinets simultanément. Une solution serait d'articuler la rotation des cabinets avec l'audit conjoint. En ne changeant qu'un cabinet sur les deux, la rotation est moins brutale pour l'entreprise auditee. Les représentants des auditeurs partagent cet avis.

Pour l'un des régulateurs représentés, le cadre général proposé, s'agissant de la durée du mandat, est trop complexe et ne permet pas l'unification des pratiques recherchée au niveau européen ; il s'agit d'un domaine dans lequel il serait opportun que les propositions soient clarifiées et harmonisées. D'une façon générale, la possibilité pour les entreprises d'opter pour un mandat court paraît susceptible de réduire l'indépendance de jugement des auditeurs. Ce régulateur est favorable à la rotation des associés, mais estime que le risque de familiarité n'est pas totalement éliminé dans ce cas, le nouvel associé risquant d'accorder une plus grande confiance aux travaux de son prédécesseur si celui-ci appartient au même cabinet. Il estime en conséquence qu'un changement de cabinet, en renforçant le scepticisme, va dans le sens d'un renforcement de la qualité des audits. Il reconnaît toutefois que l'addition d'une exigence de rotation trop rapide et d'un recours à une procédure d'appel d'offres, combinée à des règles rigoureuses en matière de conflits d'intérêt, est susceptible d'avoir des effets négatifs sur la connaissance de l'entité par

23

## Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes

l'auditeur, dont l'approfondissement constitue un élément nécessaire pour l'identification des risques et la qualité de l'audit. Il recommande donc une rotation des cabinets tous les 12 ans (mandat de 6 ans renouvelable une fois) et des associés signataires tous les 5 ans.

Un régulateur relève que le but d'harmonisation poursuivi par la Commission n'est pas atteint dans cette partie du projet. S'agissant de la durée des mandats, l'idée d'une rotation tous les deux ans n'est pas réaliste et l'intérêt du décalage envisagé entre la durée du mandat du cabinet (6 ans ou 9 ans) et celui de l'associé (7 ans) n'est pas clair, un calage des dates de rotation paraissant nécessaire. La solution préconisée consiste à prévoir un mandat de 6 ans renouvelable une seule fois pour le cabinet, avec une rotation obligatoire de l'associé lors du renouvellement est rappelé.

Un représentant de ministère rappelle que la proposition prévoit que l'entité choisisse le rythme de renouvellement, en imposant une durée minimale de mandat de 2 ans seulement. Le représentant d'un autre ministère indique ne pas être défavorable à la mise en place d'un système de rotation obligatoire, mais à la condition d'allonger la durée qui est trop courte dans le projet européen et de conserver une durée supérieure d'exercice en cas de co-commissariat aux comptes.

Certains représentants de cabinets souhaitent que le dispositif intègre la possibilité pour un Etat membre d'allonger la durée du mandat au-delà des deux ans retenus dans le projet.

**THEMATIQUE 15 : AUDIT CONJOINT**

<b>Rappel du projet européen</b>
Le projet n'impose pas le co-commissariat aux comptes au plan européen, mais prévoit (art. 32-9) que les Etats membres peuvent imposer aux EIP la désignation d'un nombre minimum de contrôleurs légaux dans certaines circonstances, et définir les conditions qui s'appliquent aux relations entre les contrôleurs désignés.
<b>Les délais de rotation des cabinets d'audit au sein des EIP passent de 6 à 9 ans en cas d'audit conjoint.</b>
Certains représentants des auditeurs regrettent que l'audit conjoint ne soit rendu obligatoire au plan européen. L'audit conjoint apporte une réponse à de nombreuses problématiques soulignées par la Commission, sa mise en place au plan européen aurait permis, selon eux, de supprimer d'autres éléments plus contestés du projet.
Les représentants des auditeurs estiment indispensable de conserver la faculté offerte au sein du règlement à l'article 32-9 d'avoir recours à l'audit conjoint.
Certains représentants des auditeurs souhaitent que la pratique de l'audit conjoint soit mieux valorisée, c'est-à-dire que faire le choix de l'audit conjoint permette de fortement diminuer les contraintes liées à d'autres dispositifs. En effet, conjuguer les effets de l'audit conjoint avec certaines autres mesures rend sa mise en œuvre difficile.
Les représentants des entreprises sont favorables au maintien d'une option pour l'audit conjoint, telle que prévue par l'article 32-9, mais en revoyant la manière dont il est valorisé car en l'état du texte, l'audit conjoint est impraticable du fait de l'empilement des autres contraintes. Certains représentants des entreprises soulignent la rareté de l'offre pour l'audit des grandes entreprises internationales.
Un représentant académique suggère de changer le nom de "joint audit" pour adopter le terme de "collège d'auditeurs" afin de rompre avec l'historique du "joint audit", qui reçoit un accueil plus que mitigé au sein

24

## Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

des pays européens. Il souligne que ce que revêt l'audit conjoint n'est pas précisé dans les propositions de textes, qui renvoient à des dispositifs nationaux non harmonisés.

Le représentant d'un ministère constate que la terminologie "audit conjoint" n'est même plus mentionnée au sein de la proposition. Il est pourtant satisfait de l'impact de la pratique en France et souhaite la préserver.

Les représentants des auditeurs précisent que les grandes entreprises souhaitent recourir à un même cabinet pour couvrir toutes leurs activités au plan international, permettant des gains d'efficacité et économiques et un "reporting" normé.

Le représentant d'un régulateur confirme estimer nécessaire de préserver l'article 32-9 du projet, qui donne la possibilité aux Etats-membres d'opter pour le principe du "joint audit" et d'en fixer les règles d'application.

**THEMATIQUE 16 : LIMITATION DE LA DELEGATION PAR LES AUTORITES COMPETENTES**

**Rappel du projet européen**

*Le projet prévoit que le système de supervision publique des auditeurs dépend d'une même autorité qui doit être indépendante de la profession (art. 29 directive modifiée).*

*Les praticiens ne seraient pas autorisés à participer à la direction du système de supervision (art. 32.3 de la directive).*

*Seuls l'enregistrement et l'agrément des contrôleurs peuvent être délégués par l'autorité à des organismes désignés par la loi (art. 32 bis de la directive).*

Les représentants des auditeurs sont très inquiets du risque d'être exclus de la gouvernance des contrôles qualité de l'audit. Pourquoi maintenir les représentants des entreprises et non les représentants des cabinets d'audit ? Ils interprètent cela comme un manque de confiance vis-à-vis de la profession contrôlée. L'organe de surveillance, en France, est conçu avec des experts. Le texte n'évoque pas la possibilité pour les praticiens d'être entendus par les régulateurs, alors qu'il existe différents niveaux d'intervention (contrôle qualité, discipline, politique générale, normalisation). La question ne peut être traitée de façon globale et indifférenciée. Ils souhaitent que des praticiens participent aux contrôles et à la gouvernance. Si des dispositions étaient prévues au sein du texte pour définir la relation régulière entre autorités et professionnels, le texte serait perçu comme plus équilibré.

Des représentants des entreprises considèrent que les différentes parties prenantes à l'audit, notamment les auditeurs et les entreprises, devraient être représentées dans les instances de gouvernance des autorités de supervision de la profession.

Le représentant d'un régulateur rappelle que le projet vise à homogénéiser les pratiques qui existent au niveau européen, en favorisant l'indépendance du système de supervision, ce qui est un aspect positif.

Pour le représentant de l'un des ministères, le projet aurait une incidence sur les dispositions actuelles du code du commerce français. Si le but d'améliorer l'indépendance est en effet souhaitable, selon ce ministère, il faudra être attentif aux modalités de mise en œuvre.

Interrogé, à titre de comparaison, sur l'organisation qui existe au sein d'autres autorités de supervision, le représentant d'un régulateur précise que l'organisation en vigueur, pour ce qui le concerne, ne repose pas

25

## Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

sur une participation des professionnels au contrôle qualité des établissements. Ce régulateur dispose d'un corps de contrôle autonome dont les effectifs et l'expérience sont adaptés à la mission de contrôle qui lui est confiée. Il n'existe pas de professionnels en activité dans le collège mais des personnes issues de la profession sont désignées en raison de leurs compétences, le fonctionnement du collège étant régi par des règles strictes de gestion des conflits d'intérêt comprenant une exigence de dépôt. Par ailleurs, l'association des professionnels est réalisée au travers de commissions consultatives, en vue notamment de l'élaboration des textes et instructions.

Les représentants des entreprises estiment qu'une présence minoritaire de professionnels dans les organes de gouvernance peut être organisée sans porter atteinte à l'indépendance. Elle garantit une meilleure réactivité par rapport aux évolutions du métier.

Un représentant des ministères rappelle que les autres autorités fonctionnent sans praticiens en exercice au sein de la gouvernance. Il propose que soit envisagée l'intervention de professionnels qui ne sont plus en activité. L'avis est partagé par un autre représentant des ministères qui souligne la nécessité de traiter l'indépendance réelle et apparente.

Des représentants des entreprises soulignent toutefois le risque que des contrôleurs non praticiens soient moins à même de témoigner de la réalité opérationnelle de la profession dans un monde où les enjeux et pratiques évoluent très rapidement.

**THEMATIQUE 17 : TRANSMISSION D'INFORMATION ENTRE CABINETS EIP ET ENTRE AUTORITES DE SUPERVISION**

**Rappel du projet européen**

*La transmission d'informations destinées à l'audit des comptes consolidés, fournies au contrôleur des comptes du groupe situé dans un pays tiers est rendue possible par le règlement (art. 13) pour les contrôleurs de comptes EIP, en respectant les règles européennes et nationales de protection des données personnelles.*

*Par ailleurs, la transmission de documents d'audit vers une autorité d'un pays tiers doit suivre les dispositions de l'article 47 de la directive : il doit notamment exister un accord de travail entre les autorités des deux pays (article 13.2).*

Les représentants des entreprises sont favorables à une amélioration de la fluidité de l'information entre les contrôleurs légaux, indispensables pour l'audit des groupes.

Des représentants des régulateurs et des cabinets ne voient pas de raison conduisant à traiter la question de la transmission d'information, et donc celle de la levée du secret professionnel à l'égard de cette information, par un contrôleur d'une filiale au contrôleur de la société mère différemment selon que la société soit EIP ou non. Par ailleurs, un représentant des régulateurs souligne qu'il importe, d'une façon générale, que l'ensemble des contrôleurs qui échangent des informations dans le cadre d'un groupe consolidé soient soumis à des règles équivalentes en matière de secret professionnel et de reciprocité. Il rappelle que, dans le cadre des directives sectorielles, les différentes autorités de supervision sectorielles européennes ont la capacité d'échanger des informations sur les établissements placés sous leur contrôle. Avec les pays tiers, des conventions bilatérales peuvent le cas échéant être signées avec d'autres autorités, sous réserve de règles équivalentes de secret professionnel et de reciprocité.

26

## Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

Ce représentant de régulateurs s'interroge sur le périmètre des autorités compétentes visées, entre lesquelles des échanges d'informations pourraient avoir lieu au sein de l'Europe, le règlement n'étant pas précis à ce sujet. Sur ce point, il considère qu'il n'est pas opportun que le règlement prévoie d'établir une communication directe entre les autorités de supervision des banques et des assurances d'un pays et les autorités supervisant les auditeurs d'un autre pays européen. Ce type de communication poserait des difficultés pratiques, sachant que les directives prudentielles traitent déjà des relations entre superviseurs européens. Dans ce genre de communication d'informations, par nature confidentielles et délicates, il convient de conforter les canaux existants, tout en permettant en revanche les retransmissions d'informations.

Les représentants des auditeurs et des entreprises n'ont pas identifié, à ce stade, de difficulté particulière au sein des propositions qui encadrent les échanges d'informations entre autorités de surveillance.

**THEMATIQUES 18 ET 19 : COOPÉRATION AU SEIN DE L'ESMA – CERTIFICAT DE QUALITÉ EUROPÉEN**

**Rappel du projet européen**

Le projet prévoit que l'ESMA coordonne la coopération des autorités de surveillance de l'audit (art. 46), en créant à cette fin un comité interne permanent. L'ESMA est également en charge d'émettre différentes orientations en matière de normes visant à réguler le contenu des rapports, de supervision par le comité d'audit, de rotation des cabinets, de révocation des cabinets, les examens d'assurance qualité, l'échange d'information, les inspections. L'article 50 prévoit également que l'ESMA institue un certificat de qualité européen pour les contrôleur légaux des comptes d'EIP, et fixe les modalités du certificat.

Un représentant des régulateurs attire l'attention sur le fait que le choix de l'ESMA comme autorité européenne en charge de la supervision de l'audit ne tient pas compte du fait qu'une très large part des EIP est composée d'entreprises d'assurance et d'établissements financiers non cotés. A titre d'exemple, la majorité des entreprises d'assurance n'est pas cotée (environ 1200 entités en France). Dans ce contexte, il s'étonne du rôle prépondérant donné à l'ESMA dans la détermination des « guidances » et des « standards ». En effet, même si certaines procédures de consultation sont prévues auprès des autorités de surveillance des banques et assurances, la décision finale revient toujours à l'ESMA. Ce superviseur estime que les modalités de l'association de l'EBA et de l'EIOPA devraient à tout le moins être renforcées, et qu'il paraîtrait plus logique qu'une autorité spécifique soit en charge des questions d'audit, en collaboration avec les trois autorités européennes actuelles.

Un représentant des ministères est défavorable à l'idée de confier la coordination de supervision de l'audit à l'autorité européenne chargée des marchés financiers l'ESMA.

Les représentants des auditeurs reconnaissent la qualité des travaux de l'EGAOB. Ils s'inquiètent de la possibilité de l'ESMA de produire de nouvelles normes dans le domaine de l'audit, sans y faire participer des auditeurs et des entreprises. Cette crainte s'applique également au projet de création d'une certification européenne de qualité, alors qu'il existe déjà de nombreux contrôles. Cette certification mènerait en outre à diviser la profession et induirait une concentration du marché. La réaction négative de la part des auditeurs vise essentiellement la création de nouvelles normes par l'ESMA permettant cette certification.

Un représentant des régulateurs est en revanche favorable à une certification permettant de s'assurer, par anticipation, de la qualité d'un cabinet pour exercer auprès d'EIP (contrôle qualité, moyens humains, compétence technique en matière IFRS). La certification doit s'appuyer sur les contrôles et ne devrait pas

## Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

être nécessairement délivrée par l'ESMA, mais plutôt par l'autorité nationale en charge de l'audit, en collaboration avec le régulateur boursier, s'il est concerné. Ce régulateur pense qu'un tel certificat ne produirait pas de concentration du marché mais éliminerait les cabinets non disposés à accéder au marché des EIP, étant précisé que la France dispose actuellement d'environ 600 cabinets EIP.

Un autre représentant de régulateur, bien que d'accord sur le fond avec l'idée d'un certificat, remarque cependant que le texte présenté se focalise sur le système d'assurance qualité et n'aborde pas les points centraux en vue de la délivrance d'un tel certificat que sont l'expérience, les ressources humaines, ou la formation. En outre, il estime qu'on peut s'interroger sur l'intérêt de la certification "EIP" pour mesurer la capacité d'un cabinet à auditer les comptes d'une entité présentant des caractéristiques sectorielles fortes. En tout état de cause, il conviendrait de préciser que l'obtention d'un certificat par un auditeur ne devrait pas exclure la possibilité pour les régulateurs sectoriels d'opposer un veto au choix de cet auditeur.

Les représentants des entreprises sont favorables à un système de certification des cabinets qui peut fluidifier le marché européen, mais rappellent qu'un tel certificat ne représenterait, dans le choix d'un cabinet d'audit, qu'un élément parmi d'autres, comme la couverture internationale, la réputation, les compétences dans le secteur d'activité de l'entreprise, les ressources opérationnelles, la capacité à diriger les travaux des cabinets impliqués au sein de filiales consolidées ...

**THEMATIQUE 20 : PLANS D'URGENCE**

**Rappel du projet européen**

Les autorités sont chargées de suivre l'évolution du marché de la fourniture de services de contrôle légal. Elles évaluent les risques découlant d'une concentration élevée et sur la stabilité globale du secteur financier, la nécessité d'adopter des mesures pour atténuer ces risques, et émettent un rapport à ce sujet. Un rapport au niveau de l'Union est réalisé par les trois autorités européennes (marchés financiers, banques, assurances) (art. 42 du règlement).

Dans chaque état membre, les six plus grands cabinets auprès des « grandes EIP » élaborent un plan d'urgence pour faire face à un possible événement qui pourrait menacer la poursuite des activités du cabinet, qui prévoient des mesures pour éviter l'interruption du contrôle légal des EIP. Les plans sont communiqués aux autorités compétentes qui peuvent émettre un avis sur ces derniers (art. 43 du règlement).

Pour certains représentants des auditeurs, prévoir et communiquer au régulateur des plans d'urgences constitue une mesure disproportionnée et coûteuse, en raison de l'absence de risque systémique en cas de défaillance d'un cabinet. Ils rappellent l'existence en France de mesures spécifiques efficaces telles que le co-commissariat et la suppléance.

Un représentant des régulateurs estime qu'il semble utile que chaque entreprise, y compris les cabinets d'audit lorsqu'ils ont une taille significative compte tenu du nombre et de la nature de leurs mandats, aient élaboré un scénario de réponse à des situations d'urgence. Cela est notamment pertinent dans le cadre des grands réseaux internationaux, ainsi que pour répondre à des difficultés opérationnelles.

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

**THEMATIQUE 21 : RAPPORTS D'INSPECTION INDIVIDUELS**

**Rappel du projet européen**

Pour les cabinets EIP, du projet prévoit que les autorités publient un rapport d'activité annuel, un rapport annuel sur les résultats d'ensemble des contrôles, les constats et conclusions des rapports d'inspection individuels (art. 44).

De façon plus générale, la directive prévoit que les principales conclusions de l'examen d'assurance qualité soient mises à la disposition des personnes intéressées (art. 29).

Des représentants des auditeurs estiment que la possibilité de diffusion des rapports d'inspection établis par l'autorité de surveillance au comité d'audit représente un danger car il comprend des données confidentielles. Il conviendrait de définir les éléments diffusables.

Pour un représentant des régulateurs, l'expression « met à disposition des parties intéressées » prévue à l'article 29 de la directive est trop vague. Il faudrait une liste explicite, et peut être limitée, des parties intéressées à qui le rapport d'inspection pourrait être diffusé. Cette liste devrait inclure l'autorité de supervision prudentielle. De la même façon, le contenu des publications effectuées par l'autorité compétente sur les conclusions des inspections des cabinets EIP (article 44 du règlement) n'est pas clair. S'agissant d'une exception au principe de secret professionnel, il conviendrait que les règles de publication des rapports soit clairement définies, et permettent notamment de s'assurer de la confidentialité des informations contenues dans ces rapports, notamment celles ayant trait aux EIP eux-mêmes. Les représentants des auditeurs partagent cet avis.

Selon un représentant des régulateurs, le dispositif pourrait conduire à prévoir deux niveaux de restitutions. Le premier, susceptible d'être diffusé aux parties intéressées qui en font la demande, et le second, destiné au cabinet contrôlé. Cela pose alors la question des informations contenues dans chacun d'entre eux et nécessite qu'une réflexion soit engagée sur le modèle de rapport de contrôle.

Les représentants des auditeurs distinguent trois niveaux d'informations susceptibles d'être publiées ou mises à disposition : celles relatives au cabinet, au client audité et au signataire du rapport. Les représentants des auditeurs estiment nécessaire de conserver l'anonymat du client et du signataire dans le cadre d'une publication des résultats de contrôles.

**THEMATIQUE 22 : SANCTIONS**

**Rappel du projet européen**

Le règlement prévoit que les Etats membres établissent des règles en matière de sanctions. Il définit les infractions ou règlement et liste les sanctions qui peuvent être imposées (art. 61 et suivants). Des mécanismes de signalémentation des infractions auprès des autorités compétentes sont à mettre en place par les Etats membres (art. 66).

Un représentant des régulateurs et un représentant académique relèvent une certaine ambiguïté du texte relatif aux sanctions. Un représentant des régulateurs met tout particulièrement en avant le fait que les sanctions sont applicables aux personnes ayant commis des infractions aux dispositions du règlement telles que répertoriées dans l'annexe dudit règlement, qui se veut exhaustive. Toutefois, cette énumération ne traduit aucun ordre de priorité et comporte un risque d'omission de certains manquements. Par ailleurs, certaines des infractions listées concernent l'entité auditée, et non les cabinets. Il en résulte un problème

Annexe 16 – Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

de répartition des responsabilités entre superviseurs qui doit être traité, dans un sens de clarification impliquant la compétence exclusive du superviseur sectoriel pour les infractions commises par les établissements qui ont une incidence sur l'exercice de sa mission propre de supervision. Par ailleurs, s'il est opportun de prévoir des sanctions pénales d'un montant élevé, fonder l'assiette de la sanction sur le chiffre d'affaires des sociétés ne paraît pas approprié, l'impact potentiel d'une telle sanction sur la situation financière de ladite société devant être pris en considération. En outre, le principe de publication devrait être limité aux seules sanctions disciplinaires, et les cas d'anonymisation étendue aux publications compromettant la stabilité financière. Enfin, la mise en œuvre des dispositifs de whistleblowing prévus par le règlement mériterait un débat distinct, relatif notamment à ses difficultés juridiques de mise en œuvre de ces procédures (concernant par exemple la question du niveau de protection à accorder au « whistleblower » ou encore le traitement des données à caractère personnel).

Les représentants des auditeurs s'interrogent sur la place de ce dispositif par rapport au système actuel. Si les sanctions s'ajoutent aux dispositifs actuellement en vigueur, ils estiment que cela représenterait une augmentation trop importante du nombre des sanctions.

Annexe 16 - Rapport du H3C sur les propositions de réforme de contrôle légal des comptes en Europe

Consultation des parties prenantes.

### ANNEXE : COMPOSITION DU GROUPE

**PRESIDENCE :**

- Haut Conseil du Commissariat aux Comptes : Christine Thin

**MEMBRES :**

- Association française des entreprises privées (AFEP) : Francis Desmarchelier
- Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion (DFCG) : Jean-Luc Peyret
- Autorité de contrôle prudentiel (ACP) : Jean-Jacques Dussutour, Christine Martin
- Autorité des marchés financiers (AMF) : Etienne Culin
- Compagnie Nationale des commissaires aux comptes (CNCC) : Vincent Baillot
- Confédération Générale des Petites et Moyennes Entreprises (CGPME) : Pascal Labet
- Département des Marchés Financiers (DMF) : Gérard Trémolière
- Ecole supérieure de commerce de Paris (ESCP) : Joelle le Vourc'h
- Experts-comptables et Commissaires aux comptes de France (ECF) : Jean-Luc Flabéau
- Fédération Bancaire Française (FBF) : Jean-Paul Caudal, Isabelle Huard
- Fédération Française des Sociétés d'Assurance (FFSA) : Valérie Cuisinier
- Institut Français des Experts-Comptables et des Commissaires aux Comptes (IFEC) : Denis Leprêtre
- Mouvement des entreprises de France (MEDEF) : Karine Merle
- Université Paris IX Dauphine : Olivier Ramond
- Haut Conseil du commissariat aux comptes : Jean-Marie Pillois, Antoine Mercier

**OBSERVATEURS :**

- Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie : Vincent Perrotin
- Ministère de la Justice : Christian Belhôte, Agnès Marcadé

**RAPPORTEURS :**

- Marjolein Doblae, Axelle Montanié
- Jean-François Casta, Olivier Charpateau

31

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

Haut conseil du commissariat aux comptes  
10, rue Auber  
75009 Paris  
[www.h3c.org](http://www.h3c.org)

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

### Conditions générales d'utilisation

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle, des pages publiées dans le présent ouvrage, faite sans l'autorisation de l'éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (3, rue Hautefeuille - 75006 Paris), est illicite et constitue une contrefaçon. Seules sont autorisées, d'une part, les reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, et, d'autre part, les analyses et courtes citations justifiées par le caractère scientifique ou d'information de l'œuvre dans laquelle elles sont incorporées (loi du 1<sup>er</sup> juillet 1992 - art. L122-4 et L122-5 et code pénal art.425).