

# H3C

---

## RAPPORT ANNUEL 2014

---



---

# **RAPPORT ANNUEL 2014**

## **du Haut Conseil du commissariat aux comptes**

---

En date du 2 juillet 2015, le H3C a adopté le présent rapport. Il rend compte des activités du H3C au cours de l'année 2014 et leur prolongement au cours des premiers mois de 2015. 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. 02
-------------------------	-------

Le Haut Conseil	p. 04
-----------------	-------

1. Les missions du H3C	p. 06
2. Le collège	p. 07
3. Le secrétariat général	p. 10
4. Les moyens budgétaires	p. 11

Préparer l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit	p. 12
---	-------

1. La définition des « entités d'intérêt public »	p. 14
2. Les mesures relatives au contrôle qualité	p. 14
3. Les mesures relatives à l'indépendance	p. 15
4. Les rapports des contrôleurs légaux	p. 19
5. Les normes et autres mesures relatives à l'exercice professionnel	p. 20
6. Les mesures relatives à l'organisation de la supervision publique	p. 22
7. La coopération entre les autorités de contrôle	p. 23

Coopérer en Europe et à l'échelon international	p. 24
---	-------

1. La coordination européenne	p. 26
2. Les relations bilatérales	p. 28
3. La coopération internationale : les travaux de l'IFIAR	p. 28

Contribuer à la normalisation, veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance	p. 32
--	-------

1. L'évolution de la réglementation professionnelle	p. 34
2. Les bonnes pratiques professionnelles	p. 34
3. Les avis	p. 36
4. Les réponses directes et questions en cours de traitement	p. 37

Contrôler	p. 38
-----------	-------

1. Le programme de contrôle de l'année 2014	p. 44
2. Les résultats	p. 45

Juger en appel	p. 54
----------------	-------

1. Données chiffrées	p. 56
2. Les décisions rendues en matière d'inscription	p. 57
3. Les décisions rendues en matière de contestation d'honoraires	p. 58
4. Les décisions rendues en matière disciplinaire	p. 59

Annexes	p. 62
---------	-------

---

# Le mot de la Présidente

---







L'année 2014 restera très certainement dans l'histoire de la profession comme celle de la parution de la réforme européenne de l'audit, puisque le 16 avril 2014, ont été adoptés la directive et le règlement attendus depuis le lancement du livre vert en 2010. Cette réforme, comme nous avons eu l'occasion de l'exposer dans les précédents rapports, a pour objectif d'harmoniser les règles applicables dans les pays de l'Union européenne et de renforcer celles dont l'objet est d'assurer l'indépendance des auditeurs. Habituee de longue date à un encadrement assez strict de l'exercice du commissariat aux comptes, la France ne connaîtra pas, à cette occasion de grands bouleversements, mais la profession devra néanmoins s'adapter à de nouvelles dispositions dont les plus spectaculaires sont sans doute la rotation obligatoire des cabinets et le changement de l'approche des services non-audit.

Toutes les parties prenantes, au premier rang desquelles le Haut Conseil, ont donc consacré une part importante de leur activité à l'étude des conséquences prévisibles de la réforme et à la détermination des réponses proposées à la Chancellerie en charge de l'intégration des nouvelles dispositions dans le droit national, là où des options sont ouvertes par les textes européens. Le Haut Conseil se prépare également à l'exercice des responsabilités accrues qui lui seront dévolues, le renforcement de la régulation publique de la profession d'auditeur étant l'une des lignes de force de la réforme et celle-ci devenant applicable le 17 juin 2016.

La réforme consacre également un mouvement amorcé depuis plusieurs années d'internationalisation croissante de la régulation de l'audit avec la mise en place de collèges de régulateurs pour effectuer les contrôles des cabinets relevant d'un même réseau présents dans différents États membres et la création d'un organe européen de coordination et d'animation de l'action des régulateurs nationaux.

Le Haut Conseil tient à être un élément moteur des travaux réalisés tant au niveau européen qu'au niveau international, au sein de l'IFIAR, afin de promouvoir le modèle français de l'audit et d'asseoir l'influence de la France dans ces lieux de réflexion et de partage des expériences et des informations.

Ces changements, comme l'évolution des techniques et pratiques en matière d'audit ne manquent pas de provoquer une inquiétude bien légitime dans une profession qui a du absorber depuis 12 ans de nombreux bouleversements et s'adapter à la création puis à la montée en puissance d'un organe public de régulation.

Toutefois, les contacts noués entre le Haut Conseil, la Compagnie nationale et les compagnies régionales des commissaires aux comptes ont permis d'établir des relations constructives et efficaces, au service de la recherche commune du renforcement de la qualité de l'audit et de l'image de la profession.

Avec les ajustements rendus nécessaires par la réforme, cette coopération est appelée à se poursuivre, ainsi que les échanges entre le Haut Conseil et les autorités nationales intéressées au bon fonctionnement de l'audit, AMF et ACPR et, sans doute prochainement, l'Autorité de la concurrence.

Et puisque ce billet est le dernier qu'il me sera donné d'écrire, mon mandat expirant à la fin de l'année 2015, qu'il me soit permis de rendre ici un vibrant hommage à tous ceux qui, au sein du Haut Conseil ou en lien avec lui, ont permis à celui-ci de voir le jour puis de grandir et enfin de devenir aujourd'hui une autorité reconnue en France et à l'étranger. Au-delà de la nostalgie qui ne manquera pas de m'étreindre en quittant ces belles fonctions, je garderai le souvenir de toutes les rencontres qu'elles m'ont permis de faire et la fierté d'avoir contribué à ce développement.

**Christine Thin**  
Présidente du H3C

HAUT CONSEIL DU COMMIS

Autorité de Co

CONSEIL SUPÉRIE

CONSEIL SUPÉRIE

Haut Conseil du Commissa

onseil du Commissariat aux Com

---

# Le Haut Conseil

---

Autorité publique indépendante, le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) est l'autorité de régulation et de contrôle de la profession de commissaires aux comptes en France.

Institué par la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003, le Haut Conseil a pour mission d'assurer la surveillance des commissaires aux comptes en France, de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance et d'assurer la coopération européenne et internationale des systèmes de supervision publique de la profession d'auditeur.

Le collège du Haut Conseil s'appuie, pour l'accomplissement de ses missions, sur plusieurs commissions consultatives et un comité d'audit. Les services opérationnels du H3C sont réunis au sein du secrétariat général composé de près de 50 agents.

---



## 1. Les missions du H3C

Le Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) a pour mission :

- d'assurer la surveillance des commissaires aux comptes en France ;
- de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance ;
- et d'assurer la coopération européenne et internationale des systèmes de supervision publique de la profession d'auditeur.

À ce titre, le Haut Conseil est membre des coordinations européenne et internationale de l'audit qui conduisent une démarche coordonnée de la régulation de la profession d'auditeurs aux échelons européen et international. Il s'implique également dans les processus de consultation et de dialogue mis en place entre les normalisateurs mondiaux et les coordinations des régulateurs d'audit.

En France, le H3C intervient dans le processus d'adoption des normes d'exercice professionnel. Homologuées par arrêté du Garde des Sceaux qui recueille préalablement l'avis du H3C, ces normes guident et sécurisent la démarche du commissaire aux comptes. Le Haut Conseil identifie et promeut des bonnes pratiques professionnelles

qui complètent les règles d'exercice professionnel. Il rend des avis sur l'application du code de déontologie de la profession et examine les situations pratiques qui lui sont soumises par les commissaires aux comptes, les entreprises, les autorités publiques ainsi que par le secrétaire général du H3C à l'occasion des opérations de contrôle. Il peut également s'autosaisir.

Le H3C organise et réalise les contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes. Il les supervise lorsqu'ils sont réalisés sur délégation par les instances professionnelles. Les contrôles ont pour objet de s'assurer du bon exercice du commissariat aux comptes. Ils s'inscrivent dans un cadre européen et international. Le H3C veille à la cohérence de ses contrôles avec les points d'attention et les attentes exprimées par la communauté des régulateurs européens et internationaux. Les contrôles donnent lieu à des recommandations. En cas de manquement avéré, les contrôles peuvent conduire à saisir le procureur général, en vue d'un éventuel exercice de la procédure disciplinaire.

Le Haut Conseil est également l'instance d'appel des décisions rendues par les chambres et commissions régionales en matière de discipline, d'honoraires et d'inscription.





## 2. Le collège

La composition du H3C répond à plusieurs critères : l'indépendance, la collégialité, l'expertise. Composé de douze membres, le collège du H3C est présidé par un membre de la Cour de cassation. Il comprend :

- trois magistrats dont deux de l'ordre judiciaire et un de la Cour des comptes ;
- 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 ;
- trois commissaires aux comptes.

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

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

Le collège délibère sur toute question relevant de la compétence du H3C dans la limite des pouvoirs propres du président et du secrétaire général.



## Les membres du H3C



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



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



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



**François-Roger Cazala**  
Conseiller maître  
à la Cour des comptes  
(à compter du 21 novembre 2014)



**Gérard Rameix**  
Président de l'Autorité  
des marchés financiers



**Sébastien Raspiller**  
Représentant  
du directeur général  
du Trésor



**Bernard Castagnède**  
Professeur des universités



**Philippe Christelle**  
Directeur d'audit interne



**Jacques Ethevenin**  
Directeur financier



**Caroline Weber**  
Administratrice  
de sociétés



**Antoine Mercier**  
Commissaire aux comptes



**Sylvie Perrin**  
Commissaire aux comptes



**Catherine Sabouret**  
Commissaire aux comptes

---

## Commissaire du gouvernement

---



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



**Alice Navarro**  
Représentante de la Directrice  
des affaires civiles et du Sceau



**Antoine Chabert**  
Représentant de la Directrice  
des affaires civiles et du Sceau  
(à compter du 25 novembre 2014)

Plusieurs commissions consultatives ont été constituées :

- La **commission spécialisée en matière internationale** définit les grandes orientations des actions que mène le H3C dans les cadres européen et international.
- La **commission spécialisée en matière de normes** 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.
- La **commission spécialisée en matière de saisines** examine les questions dont le H3C est saisi ou dont il décide de s'auto saisir.
- La **commission spécialisée en matière de contrôle qualité** propose au collège des orientations de programme et suit le bon déroulement des contrôles. Les membres de la commission participent au comité de coordination H3C-CNCC.
- Le H3C s'est doté d'un **comité d'audit**. Sa fonction est de préparer, en émettant des avis, les délibérations du collège en matière financière et de veiller à la bonne exécution du budget. Le comité d'audit émet également des avis relatifs aux projets informatiques, à la prise à bail de locaux et leur aménagement et, plus généralement, à l'attribution des marchés dont le montant atteint ou dépasse 50 000 €.

### 3. Le secrétariat général

Le secrétariat général est placé sous la direction du secrétaire général dont les attributions et missions sont fixées par le code de commerce. Sous l'autorité du président, il est chargé de la gestion administrative du H3C, de la préparation et du suivi des travaux, ainsi que de toute question qui pourrait lui être confiée.

Le secrétaire général dispose de pouvoirs propres en matière de contrôle, notamment en ce qui concerne leur réalisation, 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.

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.

Il est assisté d'un secrétaire général adjoint auquel il peut déléguer sa signature en toute matière.

Au 31 décembre 2014, le secrétariat général se compose de 48,7 agents (équivalents temps plein) :

- Le **service chargé de la coopération internationale** participe aux travaux de coopération conduits dans le cadre de la coordination européenne et internationale. Il assiste le H3C dans l'établissement des relations avec les homologues étrangers et l'élaboration des accords de coopération.
- La **direction des normes et de la déontologie** instruit les dossiers et les saisines qui relèvent de son domaine. Elle est consultée sur l'ensemble des questions relatives à la doctrine et aux pratiques professionnelles. Elle contribue aux travaux des instances internationales dans les domaines normatifs et déontologiques auxquels le H3C estime utile de participer.
- La **direction des contrôles** réalise les contrôles des cabinets de commissariat aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public.
- La **direction de la supervision des contrôles** prépare les décisions du H3C relatives au cadre et aux orientations des contrôles. Elle supervise les contrôles effectués par les instances professionnelles. Elle revoit les rapports et exploite les résultats de l'ensemble des contrôles et en rend compte au collège. Elle élabore les recommandations adressées aux cabinets concernés à l'issue de la réalisation des contrôles.



**Philippe Steing**  
Secrétaire général



**Laurence Duflo**  
Secrétaire général adjoint

- La **direction juridique** intervient sur l'ensemble des questions de droit en lien avec le commissariat aux comptes. Elle participe au bon fonctionnement administratif du H3C et à l'organisation des séances plénières. Elle contribue aux travaux de la coopération internationale et prépare les accords de coopération avec les homologues étrangers.
- La **direction technique** contribue à la coordination des actions et des travaux internes aux services. Elle favorise la promotion des positions techniques du H3C auprès des instances nationales et internationales. Elle intervient sur des dossiers spécifiques que lui attribue le secrétaire général.
- Le **secrétariat de l'activité juridictionnelle** du H3C est assuré par un greffier.
- Le H3C est doté d'un **agent comptable**.

## Les effectifs du Haut Conseil

	2014	2013
<b>Collège</b>	<b>12</b>	<b>12</b>
Présidente (à temps plein)	1	1
Autres membres du collège	11	11
<b>Agents du secrétariat général*</b>	<b>48,7</b>	<b>47,6</b>
dont contrôleurs	18,8	18,8
<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

## 4. Les moyens budgétaires

Le H3C dispose de l'autonomie financière.

Les ressources du H3C sont constituées de droits, contributions et cotisations dus par les commissaires aux comptes.

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

En 2014, les produits du H3C se sont élevés à 9 225 milliers d'euros, dont notamment 5 943 milliers d'euros au titre des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes et reversés par la CNCC et 2 665 milliers d'euros au titre du financement complémentaire.

Compte tenu de charges à hauteur de 9 270 milliers d'euros, le H3C a dégagé en 2014 une perte de 45 milliers d'euros qui viendra s'imputer sur ses réserves. Avant perte de l'exercice 2014, ces dernières s'élèvent à 10 095 milliers d'euros. En 2015, les réserves permettront de nouveau au H3C d'équilibrer son budget.

Une réflexion sur le dimensionnement des recettes du H3C en relation avec ses missions est en cours, compte tenu notamment des évolutions découlant de la mise en œuvre de la réforme de l'audit.

Une présentation détaillée des comptes 2014 du H3C figure en annexe 1.





---

# Préparer l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit

---

L'année 2014 a été marquée par l'adoption d'un règlement et d'une directive relatifs au contrôle légal des comptes dans l'Union européenne et à sa supervision publique. Ces textes entreront en application en juin 2016.

Le Haut Conseil a examiné les nouveaux textes afin d'évaluer leur incidence sur la réglementation française et d'identifier les articulations souhaitables entre la législation européenne et la législation nationale. Il a également évalué l'opportunité de lever ou non les options proposées par le règlement européen.

Il a transmis ses préconisations au Garde des Sceaux et aux services de la Chancellerie en charge de la transposition des textes européens dans la législation nationale.

---

La Commission européenne a lancé en 2010 une réforme du contrôle légal des comptes en vue d'améliorer la qualité de l'audit, de déconcentrer le marché et de renforcer l'indépendance des auditeurs. Après avoir publié un livre vert « politique en matière d'audit : les leçons de la crise », la Commission européenne a proposé un ensemble de mesures à l'adoption du Conseil et du Parlement européen. Une directive et un règlement ont été adoptés le 16 avril 2014 puis publiés au Journal Officiel de l'Union européenne du 27 mai 2014. La directive 2014/56/UE modifie la directive européenne 2006/43/CE qui organise le contrôle légal des comptes et sa supervision publique. Le règlement 537/2014 prévoit des dispositions spécifiques au contrôle légal des comptes des « entités d'intérêt public » (EIP).

Au cours de l'année 2014, le H3C a examiné les nouveaux textes afin d'évaluer leur incidence sur la réglementation française et d'identifier les articulations souhaitables entre la législation européenne et la législation nationale. Le Haut Conseil a également examiné l'opportunité de lever ou non les options proposées par le règlement européen.

Le H3C a examiné les thèmes qui suivent :

- la définition des entités d'intérêt public ;
- les mesures relatives au contrôle ;
- les mesures relatives à l'indépendance ;
- les rapports des contrôleurs légaux ;
- les normes et autres mesures relatives à l'exercice professionnel ;
- les mesures relatives à l'organisation de la supervision publique ;
- la coopération entre les autorités de contrôle.

*Les éléments qui suivent retracent les préconisations du H3C. Ils constituent un rapport d'étape susceptible d'évolutions et ne présument pas des décisions qui seront arrêtées par le législateur lors de la transposition en France des textes européens.*

## 1. La définition des « entités d'intérêt public »

*Le règlement impose des obligations nouvelles aux entités d'intérêt public (EIP) et à leurs contrôleurs légaux. La directive, qui définit l'EIP, retient un périmètre plus restrictif que celui retenu à ce jour en France. Selon la directive, les EIP comprennent les sociétés cotées sur un marché réglementé, les établissements de crédit et les entreprises d'assurance. Elle prévoit toutefois que les États membres puissent étendre ce périmètre EIP à d'autres entités, dans la mesure où les entités désignées auraient une importance publique en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou du nombre de leurs salariés.*

Le Haut Conseil propose de retenir la définition de l'EIP prévue par les textes européens sans l'étendre à d'autres entités afin de ne pas leur imposer de façon systématique l'ensemble des mesures supplémentaires prévues pour les EIP. Cette préconisation n'empêchera pas le Haut Conseil d'apporter une attention particulière aux cabinets qui sortiraient du champ actuel de l'EIP en France (comme les associations faisant appel à la générosité publique, mutuelles, institutions de prévoyance et organismes de sécurité sociale), notamment au travers des sélections opérées dans le cadre d'une approche par les risques des contrôles.

## 2. Les mesures relatives au contrôle qualité

### 2.1. La périodicité des contrôles

*Les textes européens soumettent à un contrôle périodique les commissaires aux comptes (EIP et non EIP) à partir d'une analyse du risque et selon une périodicité qui diffère selon la taille des entités qu'ils auditent. La directive ne prévoit pas une périodicité légale pour le contrôle des cabinets non EIP détenteurs exclusivement de mandats de « petites entreprises ».*

Le Haut Conseil préconise de ne pas soumettre les cabinets non EIP détenteurs exclusivement de mandats de « petites entreprises » à une périodicité légale de contrôle. Cette proposition permet de sortir d'une logique quantitative de contrôle et de privilégier leur aspect qualitatif en se fondant sur l'approche par les risques. Elle permet également d'introduire des contrôles inopinés plus efficaces que des contrôles prévisibles réalisés en suivant une périodicité de six ans.

## 2.2. Le système d'assurance qualité EIP et non EIP

*Le règlement prévoit le dispositif de contrôle des cabinets EIP tandis que celui des cabinets non EIP est décrit par la directive.*

Le Haut Conseil préconise de soumettre un cabinet qui procède à la fois au contrôle légal des comptes d'entités EIP et non EIP à un même contrôle conduit par un inspecteur du Haut Conseil, y compris en ce qui concerne son activité non EIP. Le contrôle devra être adapté en suivant une approche par les risques et en graduant l'intensité des vérifications en fonction du profil des mandats détenus.

## 2.3. La délégation du système d'assurance qualité non EIP

*La directive prévoit qu'une autorité compétente unique est chargée de la supervision de la profession et en assume la responsabilité finale. La supervision des cabinets non EIP peut être déléguée, en précisant les tâches déléguées et leurs conditions de réalisation. Le contrôle des cabinets EIP ne peut être délégué à des contrôleurs praticiens.*

Le Haut Conseil propose de déléguer la réalisation des contrôles non EIP à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et/ou aux Compagnies régionales des commissaires aux comptes (CRCC). Le recours à des contrôleurs praticiens permet de bénéficier de l'expertise des professionnels sur des mandats non EIP pour lesquels le profil des professionnels en exercice paraît adapté.

## 3. Les mesures relatives à l'indépendance

### 3.1. Les services non audit

*La directive renforce les principes visant à préserver l'indépendance et l'objectivité du contrôleur légal. Elle ne prévoit pas de dispositions spécifiques concernant la fourniture de services non audit. Le règlement, quant à lui, instaure un dispositif limitant les services non audit, applicable au contrôleur légal et à son réseau. Il définit une liste de services interdits au commissaire aux comptes et aux membres de son réseau. Les États membres peuvent étendre ou assouplir cette liste. Les services qui ne figurent pas dans cette liste doivent être autorisés par le comité*

*d'audit. Les États membres ont également la possibilité de fixer des règles plus strictes quant à leurs conditions de fourniture. Enfin, le règlement prévoit un plafonnement des honoraires relatifs aux services non audit fournis qui ne pourront pas dépasser 70% des honoraires versés au titre de l'audit. Les États membres peuvent rendre cette disposition plus exigeante.*

Le Haut Conseil a analysé le dispositif européen et l'opportunité d'envisager une évolution du système français. Il s'est appuyé sur les travaux qu'ils avaient précédemment engagés sur les « services liés » à l'audit.

Le Haut Conseil est favorable à un système unique applicable quelle que soit l'entité contrôlée (EIP ou non EIP), sous réserve d'adaptation de certaines dispositions. Il relève qu'en l'absence de comité d'audit, l'autorisation préalable des services non audit devrait être délivrée par l'organe d'administration ou de surveillance de l'entité.

Concernant la liste des services interdits, le Haut Conseil relève que certaines interdictions posées par l'actuel code de déontologie ne sont pas visées par le dispositif européen. Compte tenu du risque d'atteinte à l'indépendance que ces services pourraient engendrer, le Haut Conseil estime opportun de conserver leur interdiction. Pour les mêmes motifs, il n'estime pas souhaitable d'autoriser la fourniture de services en matière d'évaluation et en matière fiscale.

Concernant les services qui ne figurent pas dans la liste d'interdiction, le Haut Conseil est favorable à la mise en place de mesures d'encadrement complémentaires à celles prévues par le règlement. Il préconise l'élaboration d'un cadre conceptuel à valeur légale ou réglementaire qui pourrait être complété d'éléments doctrinaux ou de bonnes pratiques professionnelles qui définiraient les contours des prestations.

### 3.2. Les honoraires

#### Plafonnement des honoraires relatifs à des services non audit (70%)

*Le règlement instaure un plafonnement des services non audit fournis à une EIP, sa mère ou ses filiales dès lors que le commissaire aux comptes a fourni des prestations non audit pendant au moins trois exercices consécutifs à l'EIP. Les services non audit sont plafonnés à 70% de la moyenne des honoraires de contrôle légal perçus dans le groupe dans l'Union européenne, sur les trois derniers exercices. Les États ont la possibilité de prévoir des exigences plus strictes. L'autorité compétente a également la possibilité de*

*dispenser le contrôleur légal qui le demande, de respecter ces dispositions pour deux exercices maximum, à titre exceptionnel.*

Le Haut Conseil préconise d'éviter la pratique d'une « année blanche » qui permettrait de ne pas appliquer le plafonnement dès lors que des services non audit n'auraient pas été fournis pendant trois années consécutives. Il propose que le calcul du plafonnement soit lissé sur trois exercices. Par ailleurs, afin de préserver l'indépendance de l'auditeur, le Haut Conseil estime pertinent de prendre en compte dans la base de calcul du plafonnement, les services non audit fournis, d'une part, par les membres du réseau, et d'autre part, à l'ensemble du groupe. Toutefois, il estime qu'il ne serait pas approprié d'élargir la base de calcul si les autres États membres n'en faisaient pas autant, afin de ne pas entraîner de disparité concurrentielle.

Contrairement au système instauré par la loi de sécurité financière, le dispositif d'encadrement des services non audit ne reposera plus sur un principe d'interdiction sauf prestation autorisée expressément mais sur un principe d'autorisation des services autres que d'audit à l'exception de ceux mentionnés dans la liste des prestations interdites. Afin de renforcer ce nouveau dispositif, le Haut Conseil propose de plafonner les services non audit à 50% de la moyenne des honoraires de contrôle légal perçus dans le groupe dans l'Union européenne. En effet, il estime nécessaire de limiter le volume des services que l'auditeur est autorisé à fournir à l'entité au sein de laquelle il détient un mandat de contrôle légal des comptes afin que son indépendance ne soit pas affectée par la réalisation de prestations accessoires à son activité principale.

Le Haut Conseil n'a pas estimé opportun de soumettre les mandats non EIP à ce dispositif de plafonnement.

Il propose également que le Haut Conseil soit désigné comme l'autorité compétente qui dispense, à titre exceptionnel, le contrôleur légal d'appliquer les dispositions prévues pour deux exercices maximum.

#### **Plafonnement des honoraires totaux reçus d'une EIP (15%)**

*Le règlement instaure de nouvelles dispositions de plafonnement des honoraires. Lorsque les honoraires totaux reçus d'une EIP par le contrôleur légal des comptes au cours de chacun des trois derniers exercices consécutifs,*

*dépassant 15% du total des honoraires reçus par le contrôleur légal :*

- *ce dernier en informe le comité d'audit et analyse avec lui les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde mises en place pour les atténuer ;*
- *le comité d'audit envisage la mise en œuvre d'un contrôle qualité de la mission par un autre contrôleur légal ;*
- *lorsque la limite des 15% continue à être dépassée, le comité d'audit décide de la poursuite ou non du mandat pendant une période supplémentaire qui ne peut pas dépasser deux ans.*

*Le règlement permet aux États membres de prévoir des exigences plus strictes.*

Afin de permettre au comité d'audit d'apprécier l'importance des honoraires versés au niveau du groupe et de préserver l'indépendance du contrôleur légal, le Haut Conseil relève qu'il serait pertinent d'élargir la base de calcul du plafonnement aux honoraires reçus de l'ensemble du groupe et à ceux reçus par les membres du réseau. Il considère qu'il ne serait pas approprié de retenir cette proposition si celle-ci n'était pas appliquée par les autres États membres afin de ne pas créer de disparité concurrentielle. Par ailleurs, le Haut Conseil estime inopportun que ce dispositif de plafonnement à 15% soit appliqué aux cabinets non EIP. Une telle mesure constituerait une barrière à l'entrée sur le marché de l'audit pour les plus petits cabinets.

#### **Informations à fournir par l'entité au titre des honoraires des contrôleurs légaux**

*En application du règlement, certaines entreprises, sous conditions de seuils ou de forme juridique, doivent publier ou communiquer des informations sur les honoraires audits et non audits versés à leurs contrôleurs légaux.*

Le Haut Conseil relève que les textes européens ne devraient pas entraîner de modifications substantielles du droit français. Par souci d'information, il estime opportun d'envisager l'application des dispositions EIP relatives aux honoraires à d'autres entités non EIP. Il appelle l'attention des pouvoirs publics sur les éventuels allègements qui pourraient être réalisés lors de la révision des textes français comme par exemple proposer un format unique de restitution pour les différentes communications prévues par les textes.

### Conditions de fixation des honoraires

*Les textes européens ne modifient pas les principes généraux de fixation des honoraires qui prévoient que « les honoraires fixés pour la réalisation du contrôle légal des comptes :*

- a) ne sont ni déterminés ni influencés par la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée ;*
- b) ne revêtent aucun caractère conditionnel ». Le règlement prévoit que les États membres peuvent appliquer des exigences plus strictes.*

Le Haut Conseil estime qu'il n'est pas nécessaire de prévoir des dispositions plus strictes que celles définies et que dans le cadre de la transposition de la réforme, il pourrait être envisagé d'améliorer le système de fixation des honoraires.

## 3.3. La rotation

### Rotation des cabinets

*Le règlement instaure une obligation de rotation des cabinets détenant des mandats EIP et fixe deux principes.*

*Le premier concerne la durée de la mission d'audit. D'une durée d'un an minimum, les États membres peuvent fixer la durée maximale du mandat à 10 ans et peuvent prévoir qu'elle soit prolongée jusqu'à 20 ans si une procédure d'appel d'offres est mise en place et jusqu'à 24 ans en cas de co-commissariat aux comptes. L'entité contrôlée peut demander à l'autorité compétente une nouvelle prolongation de la durée du mandat, dans la limite de deux ans supplémentaires maximum. En cas d'incertitudes quant à la durée de la mission, le contrôleur légal doit en informer l'autorité compétente dont la position sera, in fine, déterminante.*

*Le second principe concerne le délai à respecter à l'issue de la durée maximale avant de pouvoir de nouveau intervenir auprès de la même entité. Le règlement instaure un délai de viduité de quatre années au cours desquelles ni le cabinet d'audit ni aucun membre de son réseau ne peut entreprendre le contrôle légal des comptes de cette même entité. Afin de faciliter la mise en œuvre du texte, des dispositions transitoires qui tiennent compte de l'antériorité des mandats en cours sont prévues.*

Le texte européen prévoit une durée d'intervention maximum de 10 ans pour les cabinets. Il ne retient pas de durée minimale du mandat, contrairement à ce qui est actuellement prévu en France (six ans). Le Haut Conseil est favorable à conserver une durée minimum de mandat

de six ans, et à ne pas limiter la durée d'exercice maximale en dessous de la limite de 10 ans posée par le règlement européen. S'agissant de la durée maximale d'intervention d'un même contrôleur légal, le Haut Conseil retient en outre la possibilité offerte par le règlement de prolonger la durée du mandat au-delà de 10 ans en cas de co-commissariat aux comptes et en cas d'appel d'offres. Il retient la possibilité de prolonger la durée d'exercice en cas de co-commissariat aux comptes jusqu'à 24 ans. En cas d'appel d'offres, la durée du mandat pourrait être prolongée jusqu'à un terme qui devra être inférieur à 20 ans. Le Haut Conseil estime en effet que l'appel d'offres ne présente pas les mêmes garanties pour l'indépendance que le co-commissariat aux comptes.

### Rotation des associés

*Le règlement européen renforce les principes de rotation des associés en vigueur. Il prévoit que les États membres puissent raccourcir la durée du mandat des associés en dessous de la limite maximum de 7 ans. La mise en place d'une rotation des personnes les plus élevées hiérarchiquement au sein de l'équipe d'audit est également prévue. Le contrôleur légal doit en outre pouvoir démontrer à l'autorité compétente que ce mécanisme est bien appliqué et adapté.*

Le Haut Conseil estime souhaitable de conserver le dispositif de rotation actuel de six ans pour les associés. Il souhaiterait toutefois que des précisions soient apportées, en particulier sur ce que recouvrent les notions de « personnes les plus élevées dans la hiérarchie » et « rotation progressive et par étape » afin d'assurer la bonne application de ces dispositions et l'homogénéité des pratiques. Il suggère en outre d'apprécier l'ensemble des mesures relatives à la rotation (cabinet et associés) afin de prévoir le système le plus pratique et le plus efficace possible.

## 3.4. Le rôle du comité d'audit

*Les textes européens précisent le rôle du comité d'audit en matière de contrôle des comptes des EIP ainsi que sa composition et son organisation. Ils renforcent également les attributions du comité d'audit vis-à-vis des auditeurs en lui attribuant un rôle accru dans la procédure de sélection des auditeurs (appels d'offres), une mission d'approbation de la fourniture de prestations non interdites et d'avis quant au maintien de la mission en cas de dépendance financière du commissaire aux comptes.*



Le Haut Conseil constate que, dans la pratique, les entités se réfèrent aux codes de gouvernement d'entreprise arrêtés par l'AFEP/MEDEF ou par Middledenext qui prévoient des dispositions visant à garantir l'indépendance du comité d'audit. Il estime que la prise en compte de telles mesures dans le code de commerce serait opportune au regard des exigences de la directive et du règlement.

### 3.5. Autres mesures relatives à l'indépendance des contrôleurs légaux

#### Prise de fonctions ultérieures dans l'entité auditée

*La directive modifie les dispositions relatives à une prise de fonction dans l'entité contrôlée par le commissaire aux comptes de l'entité. Le contrôleur légal ou l'associé d'audit principal n'est pas autorisé, avant l'expiration d'une période de viduité d'un an au moins et deux ans au moins dans le cas du contrôle légal des comptes d'EIP et à compter de la cessation de ses fonctions, à exercer les fonctions suivantes au sein de l'entité contrôlée :*

- occuper un poste de direction important ;
- être désigné membre du comité d'audit ou organe remplissant des fonctions équivalentes ;
- être désigné membre non exécutif de l'organe d'administration ou membre de l'organe de surveillance.

*Ces fonctions ne pourront pas être exercées par tout employé inscrit sur la liste des commissaires aux comptes qui est mis à la disposition ou placé sous le contrôle du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, dans le délai d'un an après la cessation des fonctions.*

Le Haut Conseil relève que le droit français actuel est plus contraignant que la directive européenne. Le Haut Conseil estime satisfaisant d'adopter un délai de viduité de trois ans applicable de façon homogène aux EIP et aux non EIP, qui concerne le contrôleur légal, l'associé d'audit principal ainsi que toute personne inscrite sur la liste des commissaires aux comptes ayant participé au contrôle légal des comptes de l'entité. Il précise que pour réellement apprécier la mise en cause de l'indépendance du commissaire aux comptes qui envisage d'accéder à un poste de direction dans une entité qu'il contrôle, il conviendrait, au cas par cas, de se référer à la nature du poste envisagé.

#### Conditions d'acceptation et de maintien de mandat

*La directive ne modifie pas les principes actuels d'acceptation et de maintien de mandats. Elle précise les vérifications que le contrôleur légal réalise avant d'accepter une mission de contrôle légal des comptes. Le règlement ajoute certaines vérifications à celles fixées par la directive. Ainsi, le contrôleur légal devra :*

- vérifier le respect des exigences en matière d'honoraires, de prestations non audit et de durée de mandat ;
- vérifier l'intégrité des membres des organes de surveillance, d'administration et de direction de l'EIP ;
- confirmer chaque année par écrit au comité d'audit que le contrôleur légal des comptes, le cabinet d'audit et ses associés sont indépendants vis-à-vis de l'entité contrôlée.

*Les États membres ont la possibilité de simplifier les exigences pour les contrôles légaux de « petites entreprises » ou effectués sur une base volontaire.*

Le Haut Conseil n'estime pas nécessaire de simplifier les vérifications liées à l'acceptation de mandat EIP dans le cas de petites entités ou d'un audit effectué sur une base volontaire, sans texte requérant de manière obligatoire une certification des comptes. Il souhaite néanmoins que l'application des dispositions soit proportionnée aux entités afin de limiter l'effort de documentation demandé au contrôleur légal de petite entreprise.

Pour les non EIP, compte tenu des dispositions d'ores et déjà prévues par la directive, le Haut Conseil n'estime pas utile d'étendre les vérifications complémentaires prévues par le règlement en cas d'acceptation d'un mandat EIP à tous les mandats non EIP.

#### Principes généraux d'indépendance

*La directive introduit la notion de scepticisme professionnel et étend le principe de non immixtion du contrôleur légal dans le processus décisionnel de l'entité à « toute personne physique qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat du contrôle légal des comptes ». Elle étend par ailleurs l'obligation de mise en place de mesures visant à garantir l'indépendance.*

Le Haut Conseil souhaite appeler l'attention des autorités sur les éventuelles difficultés d'application de certaines dispositions comme les critères à retenir pour déterminer la notion d'influence, personne directement ou indirectement liée au contrôleur légal des comptes ou de relation de contrôle.

## 4. Les rapports des contrôleurs légaux

### 4.1. Le rapport d'audit

*Le contenu du rapport d'audit qui formalise la restitution des contrôles mis en œuvre par l'auditeur légal fait l'objet de nouvelles dispositions. Le rapport d'audit émis par les commissaires aux comptes, dans le cadre de la réglementation française actuelle, contient d'ores et déjà des dispositions qui s'apparentent aux textes européens comme par exemple l'obligation de mention d'éventuelles incertitudes quant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.*

*Le règlement prévoit l'ajout de mentions complémentaires au sein des rapports d'audit EIP. Ainsi, une nouvelle mention vise à mieux décrire l'approche retenue par l'auditeur et les travaux conduisant à l'émission de son opinion sur les comptes. Cette disposition peut s'apparenter à la justification des appréciations instaurée dans les rapports d'audit français depuis 2003. Sa formulation impose une description des risques d'anomalies significatives que l'auditeur a jugés les plus importants, des travaux qu'il a mis en œuvre face à ces risques et des éventuelles observations qu'ils appellent.*

*Le règlement prévoit également que l'auditeur rende compte, dans son rapport, d'informations justifiant le respect des règles relatives à la rotation des cabinets et à la fourniture de services non audit. Les États membres ont la possibilité de prévoir que dans des circonstances exceptionnelles, la signature du rapport EIP ne soit pas divulguée au public. Ils peuvent également prévoir des mentions supplémentaires dans les rapports d'audit EIP et non EIP.*

Le Haut Conseil souhaite que le principe d'unicité de l'audit soit préservé dans l'organisation des travaux et l'émission du rapport. Il est favorable à ce que les mentions requises dans les rapports des entités d'intérêt public, dans la mesure où elles ne concernent pas exclusivement ces dernières, soient prévues dans tous les rapports. En particulier, il estime pertinent que la description des « risques jugés les plus importants d'anomalies significatives » figure dans tous les rapports d'audit. La formalisation de cette description pourra toutefois être proportionnée à l'entité auditée.

Il est également favorable à faire figurer les informations relatives à la fourniture de services non audit dans tous les rapports EIP et non EIP.

Il n'estime pas nécessaire de prévoir des mentions autres que celles déjà prévues pour le rapport EIP ou non EIP. Enfin, il ne souhaite pas que des exceptions soient prévues quant à la divulgation systématique du nom du signataire du rapport d'audit EIP au public.

### 4.2. Le rapport au comité d'audit

*Le règlement introduit l'obligation pour les contrôleurs légaux des EIP de remettre un rapport au comité d'audit (ou à l'organe remplissant des fonctions équivalentes) au plus tard à la date de présentation du rapport d'audit. L'obligation de diffusion de ce rapport peut être étendue à l'organe d'administration ou de surveillance de l'entité et à des tiers si le droit national le prévoit. Le règlement fixe le contenu du rapport en vue d'exposer les résultats du contrôle légal des comptes. Des exigences supplémentaires relatives au contenu de ce rapport peuvent être fixées par les États membres.*

L'actuel article L. 823-16 du code de commerce prévoit une communication entre le commissaire aux comptes et le conseil d'administration. Les normes d'exercice professionnel précisent le contenu de cette obligation. Le Haut Conseil relève que les dispositions françaises devront être amendées pour tenir compte de l'évolution de la mission du comité d'audit et de sa composition, dans les nouveaux textes européens.

Le Haut Conseil estime en outre qu'il conviendra de s'assurer de la bonne information de l'organe de direction. Il est à ce titre favorable, en l'absence de comité d'audit, à maintenir le principe d'une communication entre l'auditeur et le conseil d'administration ou de surveillance. Il n'estime pas opportun en droit national d'autoriser le comité d'audit à remettre le rapport qui lui est destiné à des tiers et ce, pour éviter que le rapport au comité d'audit perde une partie de sa substance, du fait d'une diffusion élargie.

### 4.3. Le rapport aux autorités compétentes

*Le règlement prévoit que le contrôleur légal d'une EIP doit signaler aux autorités compétentes chargées de la surveillance de ladite EIP ou à l'autorité compétente chargée de la supervision du contrôleur légal, toute information concernant cette entité dont il a eu connaissance lors de ce contrôle légal et qui peut entraîner :*

« a) une violation significative des dispositions législatives, réglementaires ou administratives qui fixent, le cas échéant, les conditions d'agrément ou qui régissent, de manière spécifique, la poursuite des activités de cette EIP ;

b) un risque ou un doute sérieux concernant la continuité de l'exploitation de cette EIP ;  
c) un refus d'émettre un avis d'audit sur les états financiers ou l'émission d'un avis défavorable ou d'un avis assorti de réserves. »

Ces informations sont également à fournir lorsqu'elles concernent toute entreprise « ayant des liens étroits avec l'EIP » et dont le contrôleur légal audite également les comptes. Le règlement prévoit que les États membres peuvent exiger des informations supplémentaires de la part du contrôleur légal pour autant qu'elles soient nécessaires pour assurer une surveillance efficace des marchés financiers.

Le Haut Conseil ne souhaite pas devenir destinataire des informations relatives aux entités en lieu et place des autorités de marché. Il estime cependant que dans la mesure où ces informations seraient importantes dans le cadre de sa mission de surveillance, il conviendrait que les accords qu'il a conclus avec l'Autorité des marchés financiers (AMF) et l'Autorité de contrôle prudentiel et de régulation (ACPR) soient renforcés et/ou détaillés sur la communication de ce type d'informations. Par ailleurs, le Haut Conseil n'a pas identifié d'autres informations supplémentaires à inclure dans le rapport adressé à l'autorité compétente.

#### 4.4. Le rapport de transparence des cabinets EIP

*Les dispositions actuelles du code de commerce prévoient que les commissaires aux comptes désignés auprès de personnes ou d'entités cotées ou auprès d'établissements de crédit ou de sociétés de financement ont l'obligation de publier sur leur site internet un rapport de transparence. Les nouveaux textes européens apportent des modifications à ces dispositions et complètent les informations à fournir au sein du rapport.*

Compte tenu de la préconisation du Haut Conseil d'étendre aux membres du réseau de l'auditeur les dispositions relatives à la fourniture de services non audit prévues par le règlement, il aurait été opportun de prévoir une extension des informations à fournir au titre des honoraires pour services non audit dans le rapport de transparence pour y inclure le montant des honoraires facturés par le réseau à ce titre. Cependant, en l'absence d'option au sein du règlement à ce titre, cette extension n'apparaît pas pouvoir être envisagée.

## 5. Les normes et autres mesures relatives à l'exercice professionnel

### 5.1. Les normes

*La directive et le règlement prévoient que les contrôleurs légaux effectuent le contrôle légal des comptes dans le respect des normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne. Les États membres ont la possibilité de prévoir des exigences supplémentaires (« add on ») sous réserve que ces exigences répondent à des dispositions nationales spécifiques visant à renforcer la crédibilité et la qualité des états financiers. Dans le cas d'audit de petites entreprises, ils peuvent prévoir une application des normes proportionnée à la taille et à la complexité de l'entité contrôlée et prendre des mesures pour en garantir l'application. Tant que la Commission européenne n'a pas adopté de normes, les États peuvent appliquer leur référentiel.*

Le Haut Conseil sera attentif à la possibilité d'ajouter des exigences à celles posées par les normes internationales adoptées par la Commission européenne afin de répondre à des dispositions nationales estimées nécessaires à la qualité de l'audit et la sécurisation de l'information financière (exemples : procédure d'alerte, révélation des faits délictueux).

Dans le cas d'audit de petites entreprises, le Haut Conseil est favorable à ce qu'il soit prévu une application des normes proportionnée à la taille et à la complexité de l'entité contrôlée et que puissent être prises des mesures pour en garantir l'application.

Enfin, le Haut Conseil souligne que les normes internationales d'audit feront l'objet d'un examen par la Commission européenne en vue de leur adoption. Dans ce cadre, le Haut Conseil contribuera activement à ces travaux et apportera son expertise.

### 5.2. L'entrée en exercice, l'accès au dossier du contrôleur légal

*Lorsqu'un contrôleur légal succède à un autre contrôleur, ce dernier lui permet l'accès à toutes les informations pertinentes concernant l'entité contrôlée. La directive complète ces dispositions par la communication d'informations concernant « le contrôle légal des comptes le plus récent de ladite entité ». Par ailleurs, le règlement précise que le*

*contrôleur légal sortant permet l'accès du nouveau contrôleur aux rapports destinés au comité d'audit et à toute information communiquée aux autorités compétentes. Il prévoit également que le contrôleur sortant doit pouvoir démontrer à l'autorité compétente que ces informations ont été fournies au nouveau contrôleur.*

Compte tenu de l'étendue des dispositions prévues par la directive pour l'ensemble des entités auditées, le Haut Conseil n'estime pas nécessaire d'étendre les dispositions complémentaires prévues pour les EIP aux audits des entités qui ne sont pas EIP.

### 5.3. La documentation de la mission et la conservation des documents

*La directive introduit l'obligation de conserver la trace dans les dossiers d'audit des manquements à la directive et au règlement, de leurs conséquences et des mesures prises par le commissaire aux comptes pour y remédier. Un rapport annuel contenant un relevé de toutes les mesures prises doit être établi et transmis en interne. Les États membres ont la possibilité d'exempter le contrôleur légal de cette obligation pour les manquements mineurs. La directive prévoit également qu'une trace de toute réclamation écrite concernant la réalisation des contrôles légaux des comptes effectués doit être conservée. Les États membres ont la possibilité de simplifier les exigences relatives aux manquements et aux réclamations pour les petites entreprises et les audits effectués sur une base volontaire. Concernant les EIP, le règlement crée une obligation pour le contrôleur légal de conserver, pendant une période de cinq ans au moins, certains documents et informations. Les États membres ont la possibilité d'exiger une période plus longue de conservation des documents conformément aux règles nationales.*

Le Haut Conseil souhaite que le contrôleur légal puisse être exempté de l'obligation de conservation prévue pour les manquements mineurs. Concernant les petites entreprises et les audits effectués sur une base volontaire, le Haut Conseil souhaite que les auditeurs puissent bénéficier de l'exemption de documentation offerte pour les manquements, tout en restant soumis à l'obligation de consigner les réclamations concernant la réalisation des audits. Enfin, le Haut Conseil souhaite qu'une période plus longue de conservation des documents soit retenue quelles que soient les entités auditées afin de la rendre cohérente avec les délais en droit interne pour l'action disciplinaire (10 ans).

### 5.4. Le contrôle de qualité interne

*La directive fixe des règles en matière d'organisation interne des cabinets d'audit et crée, pour le contrôleur légal, l'obligation de mettre en œuvre un système de contrôle qualité interne. Les États membres ont la possibilité de simplifier ces exigences pour le contrôle des petites entreprises ou celui effectué sur une base volontaire.*

Le Haut Conseil souhaite que les exigences relatives au système de contrôle qualité interne pour le contrôle légal des petites entreprises ou effectué sur une base volontaire soient simplifiées afin de conserver une souplesse dans son exercice, notamment pour les cabinets qui ne contrôlent que des petites entreprises.

### 5.5. Le contrôle des comptes consolidés

*La directive complète le dispositif existant relatif à l'audit des comptes consolidés. Elle confirme la responsabilité « pleine et entière » du contrôleur des comptes du groupe en ce qui concerne le rapport d'audit et étend cette responsabilité au rapport au comité d'audit et précise que le contrôleur du groupe évalue les travaux réalisés par tous les contrôleurs des filiales pour les besoins de l'audit du groupe. Elle prévoit par ailleurs la possibilité d'un recours à la sous-traitance et à l'externalisation de certains travaux.*

Le Haut Conseil estime que les travaux requis au titre du contrôle des comptes consolidés doivent également être requis dans le cas de comptes combinés, comme le prévoient les textes nationaux actuels.

### 5.6. La communication des irrégularités

*Le règlement prévoit que le contrôleur légal qui soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner que des irrégularités, y compris des fraudes concernant les états financiers de l'entité contrôlée, peuvent être commises ou ont été commises, en informe l'entité contrôlée et l'invite à enquêter et à prendre des mesures appropriées pour les traiter et éviter qu'elles ne se répètent.*

Le Haut Conseil estime qu'il conviendra de porter une attention particulière à la terminologie qui sera retenue lors de la transposition de la directive concernant l'identification des autorités destinataires des communications et les distinctions à faire entre irrégularités, révélations des faits délictueux et déclarations de soupçons.

## 5.7. L'étendue du contrôle légal

*La directive introduit des dispositions qui précisent l'étendue du contrôle légal des comptes. Le contrôle légal des comptes ne peut pas fournir d'assurance quant « à la viabilité future de l'entité contrôlée, à l'efficacité ou l'efficacité avec laquelle l'organe de direction ou l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de l'entité. »*

Le Haut Conseil estime que les textes nationaux actuels sont conformes à la directive.

## 6. Les mesures relatives à l'organisation de la supervision publique

### 6.1. L'agrément et l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit

*La directive prévoit que l'autorité en charge de la supervision publique des auditeurs assume la responsabilité finale de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit. Les États peuvent confier la réalisation des tâches à d'autres autorités par les États membres ou les déléguer à d'autres organes désignés par la loi, l'autorité en charge de la supervision publique conservant la responsabilité finale. Les dispositions actuelles du code de commerce ne prévoient pas l'attribution de la responsabilité finale de la supervision de l'agrément et de l'enregistrement des contrôleurs légaux au Haut Conseil.*

Le Haut Conseil est favorable au fait de déléguer l'inscription des commissaires aux comptes à l'organe professionnel, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, qui pourrait s'appuyer pour ce faire sur les Compagnies régionales des commissaires aux comptes. L'exercice de la responsabilité finale du Haut Conseil serait rendue possible par l'intervention de son secrétaire général. Informé régulièrement de l'ensemble des modifications apportées aux listes d'inscriptions, il serait fondé à faire appel devant le Haut Conseil des décisions d'inscription prises par l'organe professionnel. Le recours devant le Conseil d'État resterait possible. Concernant les auditeurs de pays tiers, le Haut Conseil préconise que son secrétariat général procède à leur inscription, après avoir mené les vérifications requises. Un recours pourrait être instauré auprès du collège du Haut Conseil puis devant le Conseil d'État.

## 6.2. Le système d'enquête et le régime disciplinaire

*La directive prévoit que l'autorité en charge de la supervision publique assume la responsabilité finale de la supervision des systèmes d'enquête et des systèmes administratifs en matière disciplinaire. La réalisation de ces tâches pourra être confiée à d'autres autorités par les États membres, l'autorité en charge de la supervision publique en ayant la responsabilité finale.*

À ce jour, le Haut Conseil ne dispose pas de pouvoir d'enquête et n'a pas la responsabilité finale de la supervision du système de sanctions. Le Haut Conseil propose que le système d'enquête et le régime disciplinaire reposent sur un service indépendant du collège et du secrétariat général, dédié aux enquêtes et à l'instruction. Ce service serait dirigé par un rapporteur général désigné par le Garde des Sceaux. Il recevrait les plaintes et les signalements, procéderait aux enquêtes ou instructions. Il disposerait du pouvoir d'apprécier l'opportunité des poursuites. En cas de classement du dossier par le service d'enquête et d'instruction, un recours administratif contre cette décision pourrait être mis en œuvre par les personnes qui disposent aujourd'hui du pouvoir de saisir directement la Chambre régionale de discipline ou par les présidents de l'Autorité des marchés financiers (AMF) et de l'Autorité de contrôle prudentiel et de régulation (ACPR) quand ils sont à l'origine de la plainte. Le secrétaire général du Haut Conseil aurait également un pouvoir de saisine du service d'enquête et d'instruction.

En complément de la mise en place de ce service, trois options pourraient être envisagées en vue d'améliorer le système de sanction tout en garantissant l'impartialité du collège lorsqu'il est amené à prononcer des sanctions :

- maintien de l'actuelle « Chambre régionale de discipline » intervenant en première instance, appel devant le Haut Conseil et recours de pleine juridiction devant le Conseil d'État ;
- attribution du pouvoir de sanction au Haut Conseil en première instance, recours de pleine juridiction devant le Conseil d'État ;
- attribution du pouvoir de sanction à une commission des sanctions du Haut Conseil en première instance, recours de pleine juridiction devant le Conseil d'État.

Le Haut Conseil estime nécessaire, pour renforcer la fluidité des travaux, d'abaisser le quorum et en particulier lorsqu'il intervient en matière disciplinaire, le nombre de douze



membres étant manifestement trop élevé pour statuer en tant qu'organe disciplinaire.

### 6.3. La responsabilité finale en matière normative

*En matière normative, l'article 32 de la directive prévoit que « l'autorité compétente assume la responsabilité finale de la supervision (...) de l'adoption de normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets d'audit, et des activités d'audit, sauf lorsque ces normes sont adoptées ou approuvées par d'autres autorités des États membres ».*

Le Haut Conseil considère que la même procédure d'adoption doit s'appliquer à l'ensemble des normes. Il préconise dans ce cadre les modalités qui suivent.

Concernant l'élaboration des normes, le processus de concertation entre la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et le Haut Conseil doit être prévu par le dispositif législatif. Le Haut Conseil doit disposer d'une compétence d'initiative en matière de création ou de modification de normes.

Au terme du processus de concertation avec la CNCC, le Haut Conseil arrête le projet de norme et :

- ou bien transmet le projet pour homologation à l'autorité ministérielle ayant alors la responsabilité finale de la supervision de l'adoption des normes ;
- ou bien se voit reconnaître la responsabilité finale de la supervision de l'adoption des normes, et adopte la norme par voie réglementaire.

Dans ce dernier cas, le dispositif législatif doit comporter une organisation de la mission du Haut Conseil en matière disciplinaire telle que son impartialité soit garantie.

## 7. La coopération entre les autorités de contrôle

### 7.1. Le champ des informations échangées dans le cadre de la coopération

*À ce jour, les informations pouvant être communiquées aux autorités de pays tiers concernent les documents d'audit ou d'autres documents détenus par des contrô-*

*leurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit agréés par eux. La directive ajoute à ces informations les rapports d'inspection ou d'enquête en rapport avec les audits en question. Par ailleurs, la directive prévoit que les accords de coopération doivent assurer qu'il n'est pas porté atteinte à la protection des intérêts commerciaux de l'entité contrôlée, y compris à ses droits de propriété industrielle et intellectuelle.*

Le Haut Conseil relève qu'il conviendra de modifier le code de commerce pour prendre en compte les précisions apportées par la directive sur la communication des rapports d'inspection ou d'enquête. Il rappelle également la nécessité de modifier les accords de coopération et le code de commerce, afin de faire figurer dans les accords de coopération des garanties relatives à la protection des intérêts commerciaux de l'entité contrôlée y compris à ses droits de propriété industrielle et intellectuelle.

### 7.2. La délégation des tâches à des autorités d'autres pays membres

*Le règlement prévoit que l'autorité compétente peut déléguer n'importe laquelle de ses tâches à l'autorité compétente d'un autre État membre, avec l'accord de cette dernière. Cette possibilité de délégation crée une nouvelle voie de coopération entre les autorités des États membres.*

Le Haut Conseil n'identifie pas à ce stade de tâches qu'il serait nécessaire de déléguer à des autorités d'autres États membres. Cependant, l'article 32 du règlement prévoit que les collèges de régulateurs fixeront les cas dans lesquels les autorités compétentes pourront déléguer leurs tâches de surveillance. Au regard de ces éléments, le Haut Conseil estime que la possibilité de délégation pourra concerner les missions de contrôles organisées dans le cadre des collèges de régulateurs.

### 7.3. La divulgation d'informations confidentielles reçues dans le cadre d'un accord de coopération

*Le règlement fixe les conditions de divulgation d'informations confidentielles reçues dans le cadre d'accords de coopération pour les auditeurs EIP.*

Le Haut Conseil souscrit à l'extension du dispositif prévu par le règlement aux auditeurs non EIP afin de ne pas créer de différence de traitement de l'information communiquée en fonction d'une catégorie d'auditeurs.



---

# Coopérer en Europe et à l'échelon international

---

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

Au niveau européen, l'EAIG<sup>1</sup>, plateforme de coopération des régulateurs d'audit européens, a créé une base de données en vue de collecter et d'échanger les résultats nationaux de contrôle des cabinets d'audit. Dans le prolongement des travaux menés au cours des années précédentes, le H3C a coordonné et co-signé plusieurs lettres communes avec ses homologues de l'EAIG en réponse aux consultations organisées par l'IAASB<sup>2</sup> et l'IESBA<sup>3</sup> sur les modifications envisagées des normes internationales d'audit et d'éthique : rapport d'audit, travaux des auditeurs sur les états financiers, programme de travail et orientations stratégiques proposés par les normalisateurs internationaux.

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

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

---

<sup>1</sup> European Audit Inspection Group.

<sup>2</sup> International Audit and Assurance Standards Board.

<sup>3</sup> International Ethics Standards Board for Accountants.

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

## 1. La coordination européenne

### 1.1. Les travaux de l'EGA OB

Les représentants des autorités de surveillance des États membres se sont réunis à plusieurs reprises au cours de l'année 2014 au sein l'EGA OB (European Group of Auditors' Oversight Bodies). Ce groupe d'experts, constitué en 2005 auprès de la Commission européenne, est chargé d'apporter à cette dernière un soutien technique sur les questions liées au contrôle légal des comptes.

Les travaux de l'EGA OB ont porté sur :

- la transposition de la réforme de l'audit et en particulier la mise en place du comité des organes européens de supervision de l'audit (CEAOB) ;
- l'évaluation des systèmes des pays tiers ;
- les accords de travail avec les autorités de pays tiers.

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

Les représentants des régulateurs européens chargés des contrôles de qualité nationaux ont mis en place en 2011 l'EAIG, en vue d'échanger les résultats et de partager les expériences en matière de contrôle qualité. Le H3C est membre du comité de pilotage de l'EAIG depuis sa création.

Au cours de l'année 2014, l'EAIG a débuté un cycle de rencontres bilatérales avec les principaux réseaux d'audit internationaux qui se poursuivra en 2015. Ces rencontres permettent d'évoquer l'organisation interne et les procédures mises en place par les réseaux, au niveau européen, en vue d'améliorer la qualité de l'audit.



Depuis la fin de l'année 2013, l'EAIG s'appuie pour ses analyses sur une base de données qui collecte les résultats nationaux de contrôle des cabinets d'audit. À usage exclusif des régulateurs européens, elle couvre dix des plus grands réseaux d'audit en Europe.

L'EAIG a par ailleurs adopté une méthodologie commune de contrôle. La première phase de cette méthodologie porte sur les procédures des cabinets. Une deuxième phase sera consacrée aux méthodes de contrôle des mandats détenus par les commissaires aux comptes.

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

Les membres de l'EAIG ont poursuivi en 2014 leurs travaux consacrés à l'évolution des normes internationales d'audit. Ces travaux visent à faire valoir le point de vue des régulateurs sur les normes proposées par les organismes internationaux IAASB et IESBA, en se fondant notamment sur l'expérience et les connaissances acquises par les régulateurs nationaux lors des contrôles menés au sein des cabinets d'audit dans différents pays européens.

L'EAIG a formalisé des positions communes au sein de lettres de commentaires co-signées par les régulateurs européens, complétées par des échanges directs organisés entre l'EAIG et les normalisateurs.

En 2014, le H3C a animé les échanges et coordonné l'élaboration de ces lettres.

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

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



### **Le programme de travail et la stratégie 2014/2018 de l'IESBA**

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

(Annexe 2, lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IESBA, 28 février 2014).

### **Le programme de travail et la stratégie 2015/2019 de l'IAASB**

Le H3C a également animé pour l'EAIG, des travaux portant sur les propositions de l'IAASB relatives à sa stratégie future ainsi que les travaux à mener sur la normalisation internationale. Une position commune des régulateurs européens a été communiquée à l'IAASB afin de faire connaître les thèmes prioritaires identifiés par ces autorités. Les 21 régulateurs co-signataires ont rappelé la nécessité de tenir compte des évolutions législatives européennes engagées dans le cadre de la réforme de l'audit, afin d'assurer une adéquation entre les normes d'audit internationales et les dispositions légales applicables aux auditeurs en Europe.

(Annexe 3, lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IAASB, 4 avril 2014).

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

L'IAASB a publié en 2014 une seconde proposition de révision de la norme internationale ISA 720 consacrée aux travaux des auditeurs sur les informations qui accompagnent les états financiers audités. L'EAIG a souligné la nécessité de clarifier les dispositions de la norme, notamment la définition des informations couvertes par la norme, et le niveau de diligences requises des auditeurs. Les régulateurs ont également porté à l'attention du normalisateur les nouvelles exigences relatives à l'avis à émettre par les auditeurs sur les informations contenues dans le rapport de gestion, tel que prévu par la directive 2013/CE/34 qui ne sont pas prises en compte dans le projet de révision de la norme ISA 720. En termes de restitution, les régulateurs

ont appelé à une meilleure articulation entre les normes, notamment avec celles qui définissent le contenu du rapport d'audit. Une lettre commune a été envoyée en juillet 2014 à l'IAASB.

(Annexe 4, lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IAASB, 18 juillet 2014).

### **La prise en compte des informations fournies en annexe et de la présentation des données financières lors des audits**

Le H3C a assuré la coordination d'une lettre commune des régulateurs européens en réponse à la publication par l'IAASB d'un projet visant à modifier plusieurs normes ISA existantes en vue d'améliorer l'attention portée par les auditeurs à la qualité des informations fournies en annexe et à la présentation des données financières. Dans cette lettre, les régulateurs soulignent l'intérêt de mieux prendre en compte la qualité des données financières et leur présentation tout au long de l'audit. Ils soulignent que les changements proposés ne sont pas de nature à influencer suffisamment sur les travaux mis en œuvre par les auditeurs. La lettre commune souligne également la nécessaire articulation des travaux de l'IAASB avec ceux des normalisateurs comptables, et émet des réserves sur l'absence de propositions d'amélioration visant à favoriser la prise en compte du caractère significatif ou non des informations fournies en annexe. Les régulateurs préconisent également de faire évoluer les normes sur l'audit des informations relatives à la continuité d'exploitation qui sont contenues dans les annexes aux états financiers.

(Annexe 5, lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IAASB, 1<sup>er</sup> octobre 2014).

### **Propositions relatives à la fourniture de services autres que l'audit par les auditeurs**

Le H3C a participé, avec ses homologues européens, à la rédaction d'une lettre commune adressée à l'IESBA, afin de faire part d'observations sur un projet de révision du code de déontologie international des professionnels comptables, visant à revoir certaines dispositions en matière de services autres que l'audit, qui peuvent être fournis par un auditeur à une entité dont il certifie les comptes. Tout en souscrivant à l'idée sous-jacente de renforcer les interdictions prévues par le code international, le H3C a néanmoins souligné qu'il est important pour les utilisateurs européens que le code de déontologie international tienne compte davantage des évolutions figurant dans la réforme européenne de l'audit, afin d'assurer une adéquation entre le code de l'IESBA et les dispositions légales applicables



aux auditeurs en Europe. Il a été rappelé que des limites qui fixent clairement les incompatibilités de fourniture de certaines prestations, sont requises pour renforcer l'indépendance et l'apparence d'indépendance des auditeurs.

(Annexe 6, lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IESBA, 1<sup>er</sup> octobre 2014).

## 2. Les relations bilatérales

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. 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.

Le H3C a signé trois accords de coopération :

- Un protocole de coopération avec [l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision suisse \(ASR\)](#) fixe les conditions dans lesquelles l'échange d'informations entre autorités est possible. Les parties se donnent l'objectif d'alléger les formalités d'inscription des contrôleurs légaux relevant de l'autorité de surveillance étrangère. La mise en œuvre de contrôles transfrontaliers 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.
- L'accord de coopération avec [le Conseil canadien sur la reddition de comptes \(CCRC\)](#) facilite l'inscription des contrôleurs légaux auprès de l'autorité de surveillance étrangère. Il permet le partage d'informations et de documents entre autorités, notamment de documents de travail et de rapports de contrôle, dans le respect des conditions fixées par l'accord. Le protocole ne prévoit pas la mise en œuvre de contrôles, en dehors de leurs pays respectifs, par les autorités canadienne ou française.
- Le H3C a signé un protocole d'accord avec son homologue américain, [le Public Company Accounting Oversight Board \(PCAOB\)](#). Cet accord permet des échanges d'informations entre les deux autorités dans des conditions strictement encadrées par le protocole. En vue d'atteindre un objectif de reconnaissance mutuelle des systèmes de supervision des deux parties, il prévoit des

contrôles conjoints en France et aux États-Unis, pour les cabinets d'audit soumis à la surveillance des deux autorités, dans des conditions également définies par le protocole. Le protocole s'accompagne d'un accord spécifique qui garantit le respect de la réglementation nationale relative à la protection des données personnelles. Cet accord a fait l'objet d'une autorisation préalable de la Commission nationale informatique et libertés.

Des contrôles conjoints ont ainsi été menés en France et aux États-Unis par une équipe composée d'agents du H3C et du PCAOB.

## 3. La coopération internationale : les travaux de l'IFIAR

Le H3C est membre de l'IFIAR. Le forum contribue au développement de la coopération et à l'harmonisation de la régulation et constitue une plateforme de dialogue entre régulateurs. Les travaux sont menés au sein de groupes de travail spécialisés et validés en réunion plénière.

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

L'IFIAR a réalisé sa troisième étude annuelle internationale sur les résultats des contrôles menés par ses membres dans leur juridiction. L'étude met en évidence l'intensité des opérations de contrôle réalisées et les constats communs relevés en particulier dans le secteur financier et au sein d'entités d'intérêt public. Elle répond également à une demande d'informations du Financial Stability Board (FSB) relative à l'audit des principales institutions financières.

L'étude vise essentiellement les contrôles réalisés au sein des cabinets membres des six plus grands réseaux d'audit au plan international. L'IFIAR constate que les défaillances rencontrées dans la conduite de l'audit des sociétés cotées et des principales institutions financières sont récurrentes et restent globalement semblables à celles relevées les années précédentes.

Concernant les sociétés cotées, le plus grand nombre des faiblesses relevées affecte les diligences concernant les évaluations à la juste valeur, le contrôle interne et la reconnaissance du revenu.

Pour les institutions financières, les faiblesses relevées sont majoritairement relatives aux diligences sur la dépréciation des prêts, au contrôle interne et à l'évaluation des titres et participations.

L'IFIAR recommande aux réseaux d'identifier les raisons des faiblesses constatées et de prévoir des plans d'actions correctives.

L'étude a été présentée à la presse le 3 mars 2015 par le président de l'IFIAR. Elle a été mise en ligne sur le site du H3C.

### 3.2. Les ateliers sur les contrôles

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

En mars 2014 à Kuala Lumpur, 18 ateliers ont été animés pendant lesquels 113 contrôleurs issus des organisations membres de l'IFIAR ont abordé différents sujets tels que la mise en place d'une approche commune des contrôles, les programmes de contrôle, les aspects organisationnels et l'environnement des contrôles.

### 3.3. La coordination sur les standards internationaux

Depuis avril 2014, le H3C préside le groupe qui traite des questions normatives au sein de l'IFIAR. Il est chargé de coordonner les échanges entre les membres de l'IFIAR relatifs aux standards internationaux d'audit et de déontologie.

Il organise par ailleurs le dialogue entre l'IFIAR et les principaux organismes de normalisation internationaux que sont l'IAASB et l'IESBA. Des rencontres entre représentants de l'IFIAR, de l'IESBA et de l'IAASB ont eu lieu en avril 2014 à Washington et en octobre 2014 à Toronto.

L'IFIAR a adopté en 2014 une organisation lui permettant d'exprimer publiquement les attentes de ses membres. Ces positions de l'IFIAR sont notamment transmises aux normalisateurs. Le groupe consacré aux standards s'est saisi en 2014 de différents sujets normatifs en cours de débat au plan international. Après avoir identifié les principales préoccupations des membres de l'IFIAR,

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

Créé en 2006, l'IFIAR regroupe 51 régulateurs de l'audit à travers le monde.

Il a pour objectifs de :

- partager les connaissances sur l'environnement du marché de l'audit et sur les expériences relatives à l'activité de régulation ;
- promouvoir la coopération dans les activités de régulation ;
- être 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 au sein de six groupes spécialisés :

- le dialogue avec les grands réseaux d'audit : GPPC Working Group (GPPC WG) ;
- la coopération internationale : International Cooperation Working Group (ICWG) ;
- les ateliers techniques sur les contrôles : Inspection Workshop Working Group (IWWG) ;
- la coordination sur les standards : Standards Coordination Working Group (SCWG) ;
- le dialogue avec les investisseurs et parties prenantes : Investors and Other Stakeholders Working Group (IOSWG) ;
- les sanctions : Enforcement Working Group (EWG).



il les a communiquées aux normalisateurs à l'occasion d'échanges et par des lettres de commentaires qui leur sont adressées. Ces lettres sont également publiées sur le site internet de l'IFIAR.

Depuis qu'il assure la présidence du groupe, le H3C a conduit les travaux de l'IFIAR qui ont permis d'émettre des lettres de commentaires sur les projets de l'IASB suivants :

- la stratégie 2015-2019 et le plan de travail 2015-2016 proposé par l'IASB (lettre IFIAR du 20 mai 2014 « Comments on the IASB consultation paper – proposed strategy for 2015-2019 and proposed work program for 2015-2016 ») ;
- les diligences de l'auditeur au titre des informations qui accompagnent les états financiers (lettre IFIAR du 21 août 2014 « Comments on the IASB exposure draft - proposed international standard on auditing ISA 720 « The auditor's responsibilities relating to other information ») ;
- la prise en compte des informations fournies en annexe et de la présentation des données financières lors des audits (lettre IFIAR du 10 octobre 2014 « Comments on IASB exposure draft addressing disclosures in the audit of financial statements »).

Il a également coordonné pour l'IFIAR une lettre adressée à l'IESBA relative à son projet de révision de la structure du code international de déontologie des professions comptables (lettre IFIAR du 5 mars 2015 « Comments on the IESBA's Consultation Paper Improving the Structure of the Code of Ethics for Professional Accountants »).

### 3.4. Les échanges avec les réseaux

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

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

Le groupe examine également les systèmes de mesure des déficiences constatées au sein des réseaux, de façon à pouvoir évaluer les progrès réalisés à ce titre.



### 3.5. 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.

Il examine par ailleurs l'opportunité de conclure des accords multilatéraux entre régulateurs membres de l'IFIAR. Les contraintes juridiques particulières attachées à l'organisation des échanges d'informations au plan mondial ont été identifiées et un projet de « Memorandum of Understanding » a été préparé et soumis aux membres lors de la réunion plénière de l'IFIAR en avril 2015.

### 3.6. Les relations avec les investisseurs et les parties prenantes

Le groupe de liaison de l'IFIAR entretient un contact régulier avec les représentants des investisseurs. Il organise, lors de chaque réunion plénière, une rencontre avec un groupe 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.





---

# Contribuer à la normalisation, veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance

---

Le H3C contribue à la réglementation professionnelle en émettant des avis sur les normes d'exercice professionnel et la déontologie des commissaires aux comptes. Il identifie et promeut les bonnes pratiques professionnelles.

En 2014, il a inscrit ses travaux dans la perspective de l'application des textes européens qui entreront en vigueur en juin 2016.

Il a également engagé des travaux sur des sujets structurants pour la profession tels que l'appartenance à un réseau et la révélation des faits délictueux.

Dans le cadre de saisines individuelles, le Haut conseil a publié deux avis. L'un au titre de la possibilité pour un associé soumis à la rotation d'effectuer la revue indépendante du mandat et l'autre relatif au contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision agricole. Il a en outre apporté des réponses directes à des questions spécifiques.

---

## Saisir le H3C

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

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

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

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

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

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

## 1. L'évolution de la réglementation professionnelle

La Commission européenne a entrepris en 2010 une réforme de l'audit avec pour objectifs d'améliorer la qualité de l'audit, de déconcentrer le marché et de renforcer l'indépendance des auditeurs. Une directive et un règlement ont été publiés au Journal Officiel de l'Union européenne du 27 mai 2014.

Ces textes qui entreront en application en juin 2016 modifient la directive 2006/43/CE sur le contrôle légal des comptes. Ils imposent des obligations nouvelles et renforcent les prérogatives des régulateurs.

Les auditeurs devront appliquer les normes internationales lorsque la commission européenne les aura adoptées. Dans l'attente de cette adoption, le référentiel français y compris en matière déontologique continuera à s'appliquer mais devra être examiné aux fins de mise en conformité avec les modifications introduites par la réforme.

En 2014, le H3C a analysé les dispositions européennes afin d'anticiper leur entrée en application (cf. chapitre « Préparer l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit »).

## 2. Les bonnes pratiques professionnelles

### 2.1. Bonne pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau

Dans certaines situations précisées par le code de déontologie, l'indépendance du commissaire aux comptes peut être affectée par la fourniture de prestations de services, par un membre du réseau, au profit des entités auditées ou des groupes auxquels elles appartiennent. Le commissaire aux comptes doit analyser sa situation au regard de l'article 22 du code de déontologie qui explicite la notion de réseau par le biais d'indices. En cas de doute, il saisit le H3C pour avis.

Au vu des situations qu'il a eu à connaître tant à l'occasion de saisines que de constats issus du contrôle de qualité des cabinets, le H3C a estimé opportun de préciser la lecture qu'il convient de faire de l'article 22 du code de déontologie, et de proposer une démarche d'analyse que devra suivre le commissaire aux comptes.

En décembre 2014, le H3C a identifié comme bonne pratique professionnelle la « Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes » élaborée conjointement avec la CNCC à l'issue d'échanges avec le ministère de la Justice.

Cette pratique est destinée à aider les commissaires aux comptes à analyser leur situation au regard des règles d'appartenance à un réseau. Elle propose des éléments utiles à l'analyse de la présence ou non des indices susceptibles de servir l'intérêt économique commun, concept qui est au cœur de la notion de réseau.

(Annexe 7 - Bonne pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau)

## 2.2. Bonne pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux

L'article L. 823-12 du code de commerce prévoit que les commissaires aux comptes révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

En 2012, dans le cadre de l'évaluation de la France par l'OCDE en matière de lutte contre la corruption et à la suite d'une réunion initiée par la Chancellerie, la nécessité d'améliorer le suivi du dispositif de révélation des faits délictueux a été soulignée. Lors d'une séance du H3C, il avait été ainsi proposé au collège que ce sujet soit traité par un groupe de travail.

Le groupe de travail a réuni des représentants de la direction des affaires criminelles et des grâces du ministère de la Justice, de la direction des affaires civiles et du sceau, de la CNCC et du H3C.

Les membres du groupe de travail ont rappelé les divergences de pratiques constatées tant chez les magistrats que chez les professionnels. À partir de ce constat, les objectifs suivants ont été définis :

- préciser et faire converger les positions sur les obligations du commissaire aux comptes en matière de révélation, sous réserve de l'interprétation souveraine des tribunaux ;
- améliorer les procédures de révélation ;
- fluidifier les relations entre les professionnels et les parquets ;
- rédiger un document destiné aux professionnels à annexer à la nouvelle circulaire ;
- actualiser la circulaire de 1985.

## Article 22 du code de déontologie Appartenance à un réseau

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

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

Constituent des indices de son appartenance à un tel réseau :

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

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

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

Le 14 avril 2014, le H3C a identifié comme bonne pratique professionnelle la « Pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux au procureur de la République » élaborée par la CNCC, après échanges avec le ministère de la Justice et le Haut Conseil, à destination des professionnels.

Cette bonne pratique précise les situations dans lesquelles le commissaire aux comptes est amené à révéler des faits délictueux au procureur de la République et comporte des indications relatives aux relations entre les professionnels et les parquets. Elle est annexée à la circulaire du 18 avril 2014 du ministère de la Justice à destination des parquets.

(Annexe 8 - Bonne pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux)

## Révélation des faits délictueux

- L'obligation de révélation porte sur les faits délictueux dont le commissaire aux comptes a connaissance dans le cadre de sa mission. Les simples irrégularités ou inexactitudes ne procédant manifestement pas d'une intention frauduleuse ne rentrent pas dans ce champ.
- Afin de fluidifier les relations entre les commissaires aux comptes et les autorités judiciaires, deux types d'organisation sont prévus par la circulaire, d'une part des magistrats référents dans les parquets, d'autre part, des commissions de liaison.
- S'agissant des magistrats référents dans les parquets, ce dispositif prévoit une relation individualisée avec le commissaire aux comptes, avec un exposé du cas réel, sans anonymisation. Par ailleurs, sous réserve du secret de l'enquête, le référent doit être en mesure d'assurer un retour d'information auprès des commissaires aux comptes à l'issue de la procédure.
- Les commissions de liaisons permettent quant à elles à des commissaires aux comptes et des magistrats du parquet d'échanger sur des cas anonymisés.

## 3. Les avis

### 3.1. Possibilité pour un associé signataire soumis à l'obligation de rotation dans le cadre d'un mandat, de réaliser la revue indépendante sur ce mandat pendant le délai de viduité de deux ans

Le H3C a publié un avis à la suite d'une pratique identifiée à l'occasion des contrôles périodiques, relative à la réalisation d'une revue indépendante par un commissaire aux comptes soumis à l'obligation de rotation.

Il a examiné cette pratique au regard des dispositions :

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

Le H3C a estimé que le commissaire aux comptes qui réalise une revue indépendante, telle que prévue à l'article 15 du code de déontologie, participe à la mission de contrôle légal des comptes et qu'en conséquence, soumis à l'obligation de rotation, il n'était pas autorisé, pendant le délai de viduité de deux ans, à réaliser la revue indépendante de ce mandat.

(Annexe 9 - Avis 2014-02)

### 3.2. Exercice du contrôle légal des comptes des coopératives agricoles confié aux fédérations agréées pour la révision agricole

La loi prévoit un dispositif spécifique concernant le contrôle légal des comptes de certaines coopératives agricoles. Le commissariat aux comptes peut être confié à des fédérations agréées pour la révision agricole<sup>5</sup>. La mission de certification des comptes est alors réalisée au sein et pour le compte de la fédération, par un commissaire aux comptes, personne physique<sup>6</sup>, sous réserve de respecter certaines dispositions. Il peut être salarié de la fédération

de révision sans qu'il lui soit possible alors d'exercer à titre libéral mais peut, en revanche, être habilité, en tant que réviseur agréé, à exercer les missions de révision prévues à l'article L. 527-1 du code rural. Ces dispositions spécifiques ont soulevé des questions pratiques dont la CNCC a saisi le H3C.

Aux fins d'assurer le bon exercice du commissariat aux comptes dans le secteur coopératif agricole, le H3C a publié un avis rappelant que les dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce sont applicables aux commissaires aux comptes des entités de ce secteur. Il a également rappelé que les spécificités de certaines situations devaient appeler à une vigilance particulière des professionnels en termes d'indépendance et d'impartialité et s'est prononcé sur les points qui suivent :

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

(Annexe 10 - Avis 2014-03)

## 4. Les réponses directes et questions en cours de traitement

Le H3C a eu à connaître de situations particulières auxquelles des réponses directes ont été apportées. Ces questions ont principalement porté sur les thèmes qui suivent :

- appartenance à un réseau ;
- activité commerciale ;
- acceptation de mandat – succession de missions ;
- maintien de mandat – fusion de cabinets ;
- nomination d'un commissaire aux comptes ;
- recours à des collaborateurs externes ;
- rotation des associés ;
- rotation de cabinets : application des dispositions à venir ;
- secret professionnel ;
- succession de missions.

D'autres questions sont actuellement en cours d'instruction. Elles pourront donner lieu à des réponses directes voire des publications si le H3C estime que les positions prises peuvent être utiles aux parties intéressées par le contrôle légal des comptes. Sont ainsi actuellement examinées des questions portant sur le recours à des collaborateurs externes étrangers, la répartition des travaux entre co-commissaires aux comptes, la démission du commissaire aux comptes, la suppléance, les conditions de levée du secret professionnel entre commissaires aux comptes...

<sup>5</sup> Article L. 612-1 du code de commerce.

<sup>6</sup> Article L. 527-1-1 du code rural.





---

# Contrôler

---

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

Les contrôles constituent un élément clef du système de supervision publique des commissaires aux comptes et des cabinets. Leurs résultats sont partagés avec les homologues étrangers du H3C, tant à l'échelon européen au sein de l'EAIG qu'au sein de l'IFIAR qui depuis trois ans publie une enquête annuelle à partir de la compilation des résultats des contrôles réalisés par ses membres sur les six plus grands réseaux d'audit mondiaux.

---

---

## Résultats des contrôles 2014

---

Les contrôles de l'année 2014 ont été menés dans un cadre et à partir d'une organisation similaires à ceux de l'année 2013.

Les résultats de l'année 2014 ne peuvent pas toutefois être comparés avec ceux de l'année 2013. En effet, le champ des mandats contrôlés n'est pas le même, hormis le suivi des recommandations concernant les mandats précédemment contrôlés et les équipes de contrôles ont approfondi et intensifié leurs vérifications sur des cycles complexes. Les résultats permettent néanmoins de diagnostiquer les améliorations que doivent apporter les cabinets et de constater la persistance ou non de certaines tendances.

Lors des contrôles 2014, il a été noté que les cabinets de commissariat aux comptes avaient continué de renforcer leurs procédures internes. Ils ont d'une manière générale appliqué les recommandations qui leur avaient été adressées lors d'un précédent contrôle. Les diligences relatives aux mandats pour lesquels les précédents contrôles avaient relevé des insuffisances ont été améliorées. La majorité des mandats contrôlés au sein de ces cabinets de commissariat aux comptes bénéficie de travaux d'audit permettant de conclure à l'émission d'opinions d'audit étayées de manière satisfaisante.

Néanmoins, certains constats négatifs ont pu être faits :

- les améliorations apportées n'ont pas été étendues de manière systématique aux autres mandats détenus par certains cabinets ;
- les dossiers d'audit ne sont pas toujours suffisamment documentés. Parfois, le défaut de documentation est tel qu'il ne permet pas aux contrôleurs de conforter les opinions émises par les signataires du rapport ;
- la qualité des audits doit être améliorée par un approfondissement des procédures relatives à l'appréciation des éléments de contrôle interne de l'entité, ainsi qu'à la démarche d'audit suivie. Il a été noté en particulier de manière fréquente un défaut de test des systèmes de contrôle interne et d'information des entités auditées, ainsi qu'un défaut de diligences en ce qui concerne le risque de fraude ;
- l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes doit être renforcé, tout particulièrement en ce qui concerne la formalisation de la revue critique et la concertation sur l'approche d'audit ;
- le nombre de mandats présentant des insuffisances de diligences affectant la fiabilité de l'opinion émise sur les comptes audités demeure trop important. Ces insuffisances n'impliquent pas que les comptes des entités auditées soient erronés mais révèlent des certifications qui ne sont pas étayées.

## Spécificités des cabinets EIP

Les cinq plus grands cabinets d'audit français<sup>7</sup> ont apporté des améliorations à leurs systèmes de contrôle interne de la qualité et aux outils méthodologiques guidant l'exercice de la mission légale.

Néanmoins, leur effectivité et leur bonne application par les associés signataires ne sont pas encore totalement démontrées. Ces cabinets doivent également améliorer les procédures d'analyse des prestations hors audit susceptibles de les placer en situation d'incompatibilité. Des cas ont été constatés dans lesquels les cabinets concernés auraient dû saisir le H3C.

Des améliorations sont aussi attendues en ce qui concerne l'utilisation des techniques d'échantillonnage, la détermination du seuil de signification, l'utilisation des travaux de l'audit interne et des travaux d'experts.

Vingt-trois mandats (dont 14 EIP) sur 117 testés (concernant 115 entités dont 87 EIP) ont présenté des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité des opinions. Les insuffisances de diligences ont été relevées sur des cycles significatifs ou à risque tels que la valorisation d'actifs non courants ou de certains actifs financiers, la reconnaissance du chiffre d'affaires, la valorisation des stocks.

Les autres cabinets EIP doivent renforcer les outils méthodologiques facilitant l'audit des comptes et veiller à ce que les équipes d'audit soient bien formées aux secteurs spécifiques audités.

Ces cabinets doivent également renforcer leur contrôle sur l'information financière fournie par les entités qu'ils auditent. La qualité des audits doit aussi être améliorée par une meilleure application des normes d'exercice professionnel, telles celles relatives à la déclaration de la direction, les principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés et la justification des appréciations.

Quatre-vingt huit mandats (dont 49 EIP) sur 467 testés (dont 207 EIP) ont présenté des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité des opinions. Les insuffisances ont été relevées sur la démarche d'audit, les procédures d'audit, le contrôle de l'information financière ou la documentation.

<sup>7</sup> Voir glossaire en annexe 11.

## Spécificités des cabinets non EIP

Les cabinets non EIP doivent encore mieux formaliser leurs procédures en matière de commissariat aux comptes et veiller à la mise en place d'un dispositif en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux. L'encadrement du recours à des collaborateurs externes doit mieux être assuré par ces cabinets.

Des améliorations sont à apporter à l'évaluation des risques, au contrôle de l'information financière fournie par les entités, à la rédaction des rapports de certification et notamment à la justification des appréciations.

Pour 103 mandats sur 1 894 testés ont été notées des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité des opinions. Elles ont été relevées sur des postes significatifs des états financiers, le contrôle de l'information financière et la documentation. Parfois il a été noté une incohérence entre l'opinion délivrée et les éléments relevés lors de l'audit.

---

## Suivi des contrôles

---

Tous les contrôles réalisés par le H3C, la Compagnie nationale et les compagnies régionales donnent lieu à un suivi. Ce dernier consiste à adresser des recommandations aux commissaires aux comptes, graduées selon l'importance des faiblesses et des déficiences relevées, et à saisir le cas échéant le parquet général. Les recommandations sont suivies lors d'un contrôle subséquent. Le rapport retrace ces suivis (cf. 2.4 Le suivi des contrôles et recommandations).



---

## Recommandations issues des résultats des contrôles réalisés en 2014

---

Les cabinets sont appelés à renforcer l'effectivité de leur contrôle interne de qualité, la formation des intervenants aux spécificités de la mission légale ainsi que leurs outils méthodologiques. Il leur est également rappelé la nécessité de veiller au respect de l'intégralité des obligations réglementaires.

Il est recommandé aux cabinets dans la conduite de la mission légale de :

- documenter systématiquement les procédures d'audit mises en œuvre et les travaux effectués en particulier sur les points significatifs ou porteurs de risque de l'entité auditée ;
- structurer et de documenter la démarche d'audit suivie notamment lors de l'appréciation du système de contrôle interne et des systèmes d'information des entités auditées ou de la prise en considération de la possibilité de fraude lors de l'audit des comptes ou encore lors de l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- renforcer l'exercice collégial de la mission lorsque l'audit est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes ;
- veiller à la bonne application des normes d'exercice professionnel relatives :
  - aux principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés ;
  - à l'utilisation des techniques d'échantillonnage ;
  - à la justification des appréciations au sein du rapport sur les comptes annuels et du rapport sur les comptes consolidés.

La nécessité de renforcer le contrôle de l'information financière est également rappelée aux cabinets.

## 1. Le programme de contrôle de l'année 2014

	Contrôles directs par le H3C*		Contrôles délégués*	Contrôles CRCC*
	Les 5 plus grands cabinets français	Autres EIP	Autres EIP	Non EIP
<b>Nombre de cabinets</b>	<b>5</b>	<b>69</b>	<b>83</b>	<b>797</b>
Nombre de mandats détenus	68 166	11 683	4 238	14 494
<i>dont mandats EIP</i>	<i>2 143</i>	<i>273</i>	<i>120</i>	
<b>Heures d'audit consacrées par les cabinets</b>	<b>10 444 556</b>	<b>1 016 126</b>	<b>322 491</b>	<b>914 380</b>
Nombre de mandats contrôlés	117	183	284	1 894
<i>dont mandats EIP</i>	<i>89</i>	<i>116</i>	<i>91</i>	
<b>Nombre d'heures de contrôles</b>	<b>14 000</b>	<b>11 200</b>	<b>5 800</b>	<b>19 000</b>

\* Voir annexe 11 « Exécution des contrôles ».

### 1.1. Les cabinets EIP

Les contrôles de l'année 2014, qui achèvent le deuxième cycle de contrôle triennal, ont porté sur **157 cabinets EIP** dont les cinq plus grands cabinets français<sup>8</sup>.

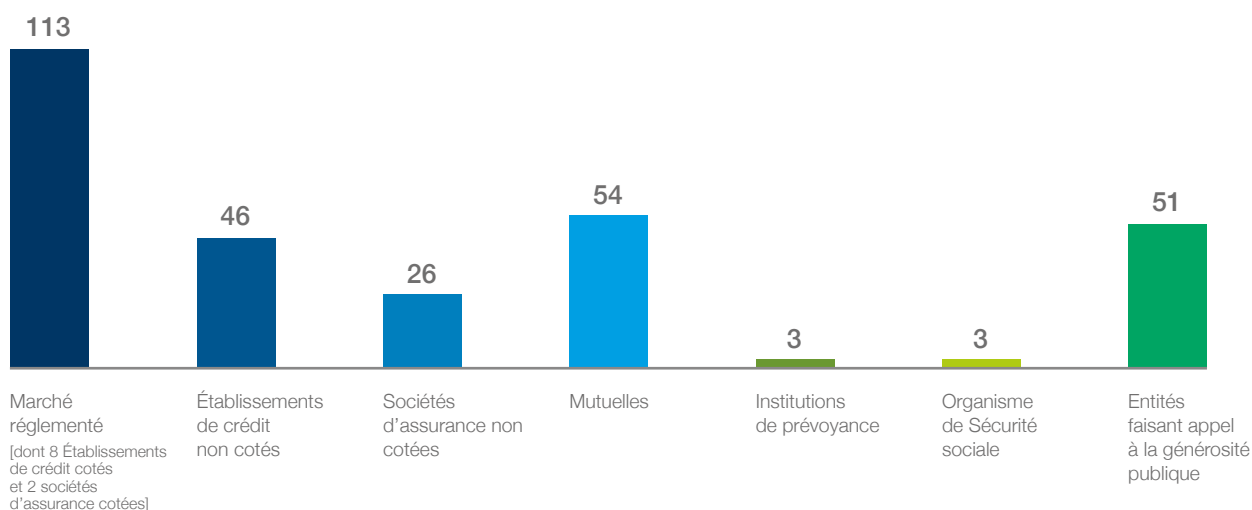
Le H3C a mis en œuvre directement le contrôle de 74 cabinets dont les cinq plus grands cabinets français.

Il a fait réaliser sous sa supervision les autres contrôles.

**584 missions de certification** ont été contrôlées. Parmi elles, 296 répondent à la définition de l'EIP.

<sup>8</sup> Voir glossaire en annexe 11.

### Profil des 296 mandats « EIP » contrôlés



En 2014, deux cabinets français membres d'un réseau international et enregistrés auprès du PCAOB, ont fait l'objet d'un contrôle conjoint avec le PCAOB. De surcroît, les opérations de contrôles conjoints aux États-Unis ont été lancées pour un cabinet.

## 1.2. Les cabinets non EIP

Les contrôles de l'année 2014, ont été réalisés par les compagnies régionales sous la supervision du H3C. Ils ont concerné **1 025 cabinets non EIP**.

Les résultats portent sur 797 cabinets pour lesquels les rapports ont été terminés au 28 février 2015. **1 894 mandats ont été contrôlés** au sein de ces cabinets et ont concernés 914 associés signataires.

Ces cabinets consacrent en moyenne 10,8% de leur activité totale au commissariat aux comptes et 60% d'entre eux sont des commissaires aux comptes personnes physiques (l'exercice individuel est privilégié par rapport à l'exercice en société de commissariat aux comptes).

## 2. Les résultats

Une comparaison des résultats de l'année 2014 avec ceux de l'année 2013 ne peut être effectuée. En effet, les contrôles n'ont pas porté exactement sur la même catégorie de mandats, et par ailleurs, les équipes de contrôle ont accentué l'intensité de leurs contrôles sur certains cycles comptables, ce qui a entraîné la détection d'insuffisances de travaux qui ne pouvaient être décelées dans le cadre d'une approche de contrôle plus tournée vers des objectifs de volume que vers une approche par les risques. La sélection des mandats contrôlés a suivi une **approche par les risques**. Elle ne relève pas d'une démarche aléatoire, par conséquent les résultats tirés des vérifications menés à partir de cet échantillon de mandats **ne peuvent être extrapolés** à l'ensemble des mandats détenus par les cabinets.

De la même façon, **le pourcentage des défauts d'application des normes d'exercice professionnel ne peut être utilement comparé aux années précédentes**.

Cependant, le nombre de **mandats présentant des insuffisances de diligences** affectant l'opinion émise par le commissaire aux comptes et pouvant avoir des conséquences potentielles sur la sincérité des comptes, persiste et demeure trop important.

## 2.1. Les résultats des contrôles des cinq plus grands cabinets français

### 2.1.1 Les améliorations constatées lors des contrôles

À la suite des contrôles précédemment réalisés par le H3C, les cabinets contrôlés ont **continué d'investir dans le développement d'outils méthodologiques**. Ils ont aussi complété leurs procédures.

Ces cabinets ont notamment complété leurs procédures en matière **d'acceptation des prestations** considérées comme entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissariat aux comptes. Ils ont apporté des améliorations à leurs procédures de contrôle interne de qualité. Les **méthodologies** facilitant la mise en œuvre des missions d'audit par les associés signataires et leurs équipes ont été également améliorées. Les cabinets ont par ailleurs veillé à renforcer la **formation des collaborateurs** sur des thèmes utiles à la conduite des missions légales.

Sur les **117 mandats** contrôlés directement par le H3C (concernant 115 entités dont 87 EIP), 94 ont donné lieu à des travaux d'audit qui ont permis aux contrôleurs d'émettre des opinions étayées de manière satisfaisante. Parmi les 117 mandats testés, **37 avaient précédemment été contrôlés**. Lors des contrôles 2014, il a été constaté que les cabinets avaient amélioré l'exécution de la mission sur ces mandats, à l'exception de quatre d'entre eux.

### 2.1.2 Les améliorations devant être mises en œuvre

#### • Sur les procédures

Les cinq plus grands cabinets français, compte tenu de leur taille, de la complexité des mandats détenus, des risques attachés à l'exercice de leur activité doivent améliorer leurs **systèmes de contrôle interne de qualité** dans la mesure où ils contribuent à la fiabilité des opinions émises par chaque associé signataire. Si des progrès ont été constatés dans la conception des procédures de revues indépendantes et de contrôle interne *a posteriori*, leur mise en œuvre requiert des améliorations. Ces dispositifs doivent en effet être en mesure d'apporter les corrections nécessaires.

Il est apparu par exemple que la relation entre la qualité des travaux appréciée lors des contrôles internes de qualité et les évaluations des associés et les pratiques de rémunération était difficilement identifiable et insuffisamment documentée et justifiée, même si certains cabinets ont commencé à intégrer dans l'évaluation des associés

le suivi des résultats de leurs contrôles qualité ainsi que du contrôle du H3C.

Les cabinets doivent encore renforcer les **contrôles exercés par leurs directions** sur le lien entre les **risques identifiés** lors de l'acceptation ou du maintien des mandats et leurs prises en compte par les équipes d'audit dans l'approche d'audit suivie, et veiller au respect des obligations réglementaires (obligations déclaratives ayant trait aux mandats, formations, démissions).

Les cabinets doivent continuer de compléter et sécuriser leurs procédures d'**acceptation des prestations hors mission d'audit** pouvant les placer dans des situations d'incompatibilité au regard des dispositions du code de commerce. Les contrôles des directions sont certes renforcés mais la **documentation de l'analyse préalable de ces prestations** et de leur compatibilité avec la mission de certification n'est pas encore satisfaisante. Il a notamment été identifié pour l'ensemble des cabinets, quelques prestations qui, compte tenu des incertitudes sur leur compatibilité, auraient dû conduire ces cabinets à saisir le H3C conformément aux prescriptions du code de déontologie.

#### • Sur les mandats

Pour 20 mandats les équipes de contrôles ont dû obtenir des compléments d'information et de documentation lors de la phase du contrôle sur place. Ces compléments étaient nécessaires pour fonder les opinions émises.

Pour l'ensemble des mandats, des améliorations doivent être apportées par les cabinets sur les diligences suivantes : **structuration et définition de l'approche d'audit**, diligences liées au risque de **fraude**, et utilisation des techniques **d'échantillonnage**.

Des améliorations sont aussi attendues en ce qui concerne la détermination du seuil de signification, l'utilisation des travaux de l'audit interne et des travaux d'experts.

D'une manière générale, les contrôles ont mis en évidence des **insuffisances dans la documentation** des dossiers des commissaires aux comptes signataires. Dans certains dossiers, l'absence de documentation est telle qu'elle affecte la fiabilité de la certification des comptes. Dans grand nombre de cas des vérifications supplémentaires réalisées par les contrôleurs ont été nécessaires pour conforter le caractère approprié de l'opinion émise par l'auditeur.

Ne sont pas suffisamment documentés : l'appréciation du contrôle interne ou du système d'information mis en place dans l'entité auditée, les travaux sur la démarche d'audit ou sur les zones de risques examinées, l'audit de cycles

spécifiques aux établissements de crédit, tels que les opérations avec la clientèle, les opérations interbancaires et les crédits acheteurs ou au secteur de l'assurance (primes, cotisations, placements, charges techniques).

En ce qui concerne les entités cotées sur un marché réglementé et les entités non EIP, les défauts de documentation portent sur l'analyse critique et l'exercice du jugement professionnel sur des cycles à risques, tels que la probabilité de récupération des impôts différés actif, la valorisation des actifs corporels et incorporels y compris les écarts d'acquisition, la valorisation d'actifs financiers de couverture, l'évaluation des stocks ou encore l'appréciation de la reconnaissance du chiffre d'affaires et celle du cycle achats.

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

La norme relative à l'**audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes** doit être mieux appliquée. Les principales insuffisances ont trait à l'absence de concertation sur l'approche d'audit retenue, le seuil de signification ou le plan de mission. La revue critique est souvent incomplète. Certains de ces mandats avaient déjà fait l'objet d'une recommandation lors du précédent contrôle sans qu'il ait été constaté d'améliorations depuis.

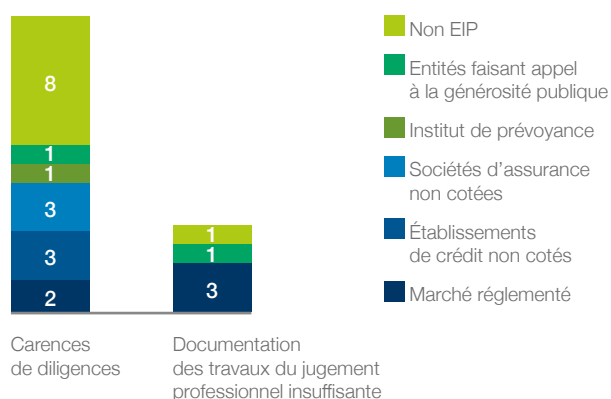
#### 2.1.3 Les insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion

Des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité de l'opinion ont été notées sur **23 mandats**, correspondants à 23 entités auditées par cinq cabinets. Les **défauts de diligences** (18 mandats) ou de **documentation** (cinq mandats) portent sur des postes comptables significatifs ou à risque. Dans la plupart des cas s'ajoutent des insuffisances de diligences sur la **définition de l'approche d'audit** ainsi que sur le **caractère probant des éléments collectés**, attestant du non respect de certaines normes d'exercice professionnel guidant l'exécution de la mission légale.

Les insuffisances de diligences sont relevées sur : la valorisation d'actifs non courants et celle de certains actifs financiers, la reconnaissance du chiffre d'affaires, la valorisation des stocks. Concernant les entités des secteurs bancaire et assurance les insuffisances ont été décelées pour les prêts et les opérations avec la clientèle, les placements et les cotisations et comptes rattachés.

Il peut être rappelé que l'enquête de l'IFIAR en 2014 a également diagnostiqué des insuffisances d'audit de même nature.

## Ventilation des 23 mandats présentant des insuffisances de diligences et de documentation



### 2.1.4 Les contrôles conjoints avec le PCAOB

Une partie du contrôle de deux des cabinets a été réalisée conjointement avec le PCAOB. Les opérations de contrôle ont inclus une partie des procédures des cabinets ainsi qu'un échantillon de mandats. Ils concernent deux mandats d'entités cotées simultanément en France et aux États-Unis et quatre filiales françaises de groupes américains cotés aux États-Unis.

Les vérifications effectuées par le H3C et le PCAOB ont été réalisées, d'une part au regard du cadre légal français, et, d'autre part au regard des normes d'audit et des principes comptables américains. Ceux-ci requièrent notamment, outre l'émission d'une opinion d'audit sur les états financiers, l'émission d'une opinion portant sur l'efficacité opérationnelle des procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière (norme « AS 5 »).

## 2.2. Les résultats des contrôles des autres cabinets EIP

### 2.2.1 Les améliorations constatées lors des contrôles

Plus d'un tiers des cabinets a suivi les recommandations adressées par le secrétaire général du H3C. Plus de la moitié les a suivies partiellement.

Les cabinets contrôlés ont continué de renforcer leurs [procédures internes](#). Ils ont également apporté des améliorations dans l'[application des normes d'exercice professionnel](#) pour lesquelles le secrétaire général avait adressé des recommandations.

Sur les 467 mandats examinés (dont 207 EIP), il a été constaté dans nombre de mandats, un niveau satisfaisant des diligences mises en œuvre par les cabinets dans l'exercice de la mission légale.

Parmi les 467 mandats examinés, des atteintes à la fiabilité de l'opinion avaient été identifiées lors des précédents contrôles pour 33 d'entre eux. Pour 25 d'entre eux des améliorations satisfaisantes ont été constatées.

### 2.2.2 Les améliorations devant être mises en œuvre

#### • Sur les procédures

Un tiers des cabinets contrôlés ne respecte pas les obligations réglementaires de [formation des associés](#). Les [formations des personnes](#) participant à l'audit doivent également être renforcées pour un tiers des cabinets dans le domaine des normes comptables internationales et dans le secteur des mutuelles, des établissements de crédit et des associations faisant appel à la générosité publique.

Si la plupart des cabinets ont mis en place une procédure de lutte contre le blanchiment, des améliorations restent à mettre en œuvre concernant la [classification des risques de blanchiment](#) des capitaux et de financement du terrorisme attachés aux mandats ainsi que le suivi de formations spécifiques pour les équipes.

Certains cabinets ne sont pas assez vigilants sur le respect des obligations réglementaires telles que les demandes de dérogations au nombre d'heures d'audit, les déclarations d'activité, le rapport de transparence. Ils doivent également formaliser le recours à des collaborateurs externes.

Environ la moitié des cabinets doivent [compléter leurs outils ou les mettre à jour](#), principalement ceux relatifs à la certification des comptes consolidés en normes IFRS et le contrôle dans des secteurs spécifiques comme celui des mutuelles, des banques et des associations.

Un quart des cabinets a mis en place une revue indépendante et un dispositif de contrôle de qualité interne *a posteriori* afin de prévenir les risques de mauvaise exécution de la mission légale. Un renforcement de leurs procédures et une [meilleure documentation des travaux](#) sont attendus pour



environ deux tiers d'entre eux. La mise en place de tels dispositifs prévue par l'article 15 du code de déontologie reste marginale dans les cabinets qui ne détiennent pas de mandat d'entité cotée sur le marché réglementé ou qui détiennent un seul mandat d'entité d'intérêt public (mutuelle ou association faisant appel à la générosité publique)<sup>9</sup>.

#### • Sur les mandats

Des améliorations restent nécessaires en ce qui concerne les procédures d'audit relatives à la démarche d'audit. Ces dernières sont généralement insuffisantes lors de la prise en considération de la **possibilité de fraude** lors de l'audit des comptes, ainsi que dans **l'utilisation des assertions d'audit** et dans la prise de connaissances des éléments du **contrôle interne** de l'entité.

Il a été relevé, dans certains cas, un défaut dans l'application des normes d'exercice professionnel suivantes : « Déclarations de la direction », « Principes spécifiques applicable à l'audit des comptes consolidés » et « Justification des appréciations ».

Vingt pour cent des cabinets contrôlés **ne documentent pas suffisamment leurs diligences** dans près de 16% des mandats. Toutefois, pour 4% des mandats testés, des documents et explications ont été transmis lors du contrôle et ont permis de justifier les conclusions *a posteriori*.

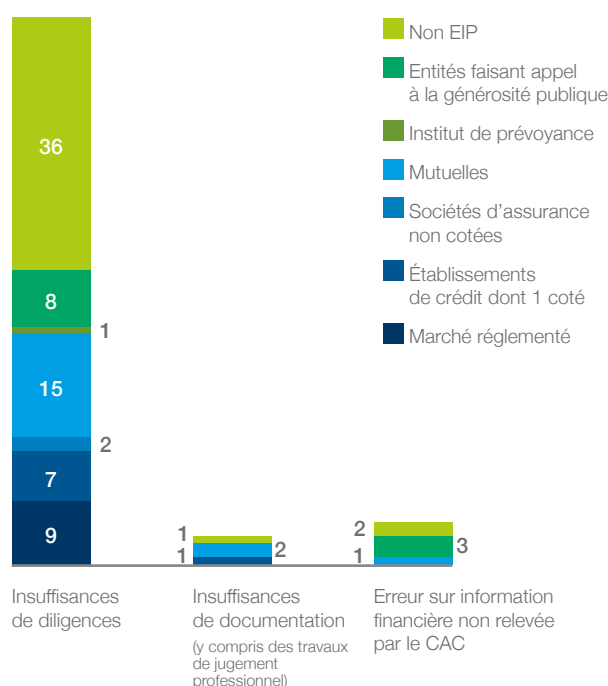
Vingt-cinq pour cent des cabinets contrôlés doivent **renforcer leur contrôle de l'information financière**.

Les contrôles ont porté une attention particulière cette année à l'application de la norme d'exercice professionnel « **audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes** ». Les constats ont mis en évidence la nécessité de renforcer l'exercice collégial du commissariat aux comptes. Les principales insuffisances relevées concernent l'absence de concertation au niveau de l'approche d'audit, l'absence de modification régulière de la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes, ainsi que la formalisation de la revue critique des travaux du co-commissaire aux comptes. Dans un quart des mandats testés, la répartition quantitative et qualitative des travaux est déséquilibrée, et la revue des travaux du co-commissaire aux comptes est incomplète ou absente. Dans quelques cas les insuffisances constatées vont jusqu'à remettre en cause la fiabilité des conclusions des cabinets contrôlés dans le cadre de l'émission de l'opinion collégiale (**21 mandats**<sup>10</sup> détenus par **15 cabinets**).

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

**88 mandats** détenus par 58 cabinets<sup>11</sup>, dont **49 mandats EIP** ont révélé des insuffisances de diligences dans l'exercice de la mission légale 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.

#### Nature des 88 mandats présentant des insuffisances



<sup>9</sup> Il s'agit le plus souvent de cabinets détenant moins de 100 mandats et qui n'appartiennent pas à un réseau ou une association technique et/ou dans lesquels exerce un nombre restreint d'associés signataires.

<sup>10</sup> 8 entités cotées sur le marché réglementé, 1 établissement de crédit, et 12 non EIP.

<sup>11</sup> 7 d'entre eux n'ont pas suivi les recommandations issues du précédent contrôle.

La typologie des insuffisances est la suivante :

Pour **69 mandats dont 33 mandats EIP**, il a été observé :

- une approche d'audit souvent incomplète et inadaptée au regard du secteur contrôlé. Pour les mutuelles, la documentation de la prise de connaissance de l'entité et du contrôle interne, de l'évaluation des risques et du lien avec les procédures d'audit ainsi que les tests d'efficacité sont nettement insuffisants ;
- des diligences insuffisantes sur des cycles importants des comptes audités, telles que la reconnaissance du chiffre d'affaires, les provisions techniques et les créances clients. Les raisons tiennent essentiellement à l'approche d'audit défailante, qui ne permet pas d'obtenir l'assurance d'absence d'anomalies significatives dans les compte ; sont principalement concernées des entités relevant du secteur des mutuelles, assurances et établissements de crédit ;
- des diligences insuffisantes relatives au contrôle de l'information financière et à l'évaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes y compris les informations fournies en annexe.

Pour **9 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé, les insuffisances de diligences** concernent principalement la valorisation des immobilisations financières, le traitement de la consolidation et le contrôle de l'information financière en normes IFRS.

Pour **6 mandats dont 4 mandats EIP, le contrôle de l'information financière** réalisé par le commissaire aux comptes n'a pas permis de relever des erreurs commises par l'entité concernant des éléments significatifs, qui, soit avaient été omis par l'entité, soit étaient apparus incomplets, ou encore n'étaient pas adaptés aux spécificités des entités (3 mandats d'entités faisant appel à la générosité du public).

Enfin pour **4 mandats dont 3 EIP, la documentation disponible** dans les dossiers ou celle du jugement professionnel est insuffisante pour permettre d'étayer l'opinion émise. Les insuffisances ont trait notamment à la démarche d'audit non adaptée et à la documentation des postes ou cycles significatifs des comptes tels que les provisions techniques, les créances clients, l'information financière.

En dernier lieu, les contrôles ont révélé que quelques cabinets n'avaient pas du tout suivi les recommandations<sup>12</sup>. Pour 8 mandats, les insuffisances susceptibles d'affecter l'opinion ont de nouveau été constatées lors des contrôles de cette année.

<sup>12</sup> Voir 2.4 « Le suivi des contrôles et des recommandations ».

## 2.3 Les résultats des contrôles des cabinets non EIP

Les contrôles ont porté sur le suivi des recommandations lorsque les cabinets avaient déjà été précédemment contrôlés. Ils ont également été approfondis cette année par des vérifications spécifiques sur l'application des normes d'exercice professionnel « Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes » et « Justification des appréciations ». Les trois quart de ces cabinets détiennent au plus 20 mandats.

### 2.3.1 Les améliorations constatées

Le suivi des recommandations issues du premier contrôle a porté sur 486 cabinets. Les contrôles 2014 ont relevé que 31% des cabinets avaient suivi les recommandations, 66% les ont partiellement suivies.

Pour 90% 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.

### 2.3.2 Les améliorations à mettre en œuvre

#### • Sur les procédures

Il a été constaté que **l'organisation en matière de commissariat aux comptes** de près d'un quart des cabinets n'avait pas été formalisée, essentiellement dans les cabinets contrôlés pour la première fois. Ceux-ci font reposer l'organisation de l'activité de commissariat aux comptes du cabinet sur les personnes physiques détentrices des mandats. Cette absence de formalisation des procédures peut mettre en risque la pérennité des organisations compte tenu de la complexité croissante de l'environnement réglementaire.

Les contrôles ont également mis en avant la nécessité pour les deux tiers des cabinets **de poursuivre la mise en place de procédures et mesures de contrôle interne en matière de lutte contre le blanchiment** des capitaux et le financement du terrorisme et, pour plus d'un tiers des cabinets contrôlés, de veiller au respect des prescriptions des textes réglementaires en matière de formation des associés.

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

#### • Sur les mandats

Il est ressorti des contrôles de manière fréquente un défaut de formalisation de la **démarche d'audit suivie et de l'évaluation des risques**. Sont attendues, dans un tiers des cabinets contrôlés, une utilisation des assertions d'audit, l'appréhension du contrôle interne de l'entité auditée et la justification des procédures d'audit répondant à l'évaluation des risques.

Un quart des cabinets doit **renforcer la prise de connaissance de l'entité ou actualiser les éléments de contrôle interne de l'entité pertinents pour l'audit**. Lorsque cette prise de connaissance a lieu, les cabinets ne réalisent pas toujours les tests nécessaires en vue d'évaluer l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité auditée.

Un renforcement de la **documentation relative aux conclusions tirées des diligences** mises en œuvre est attendu pour un tiers des cabinets.

Des insuffisances dans la **documentation de l'utilisation des travaux des experts comptables** pour les cabinets qui l'utilisent dans un tiers des cabinets contrôlés ont été relevées.

À ces insuffisances s'ajoutent, pour certains cabinets, des défauts dans le contrôle de l'information financière, du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires ou aux associés.

Des améliorations sont encore attendues pour ce qui concerne la rédaction des rapports de certification et, l'application de la norme d'exercice professionnel

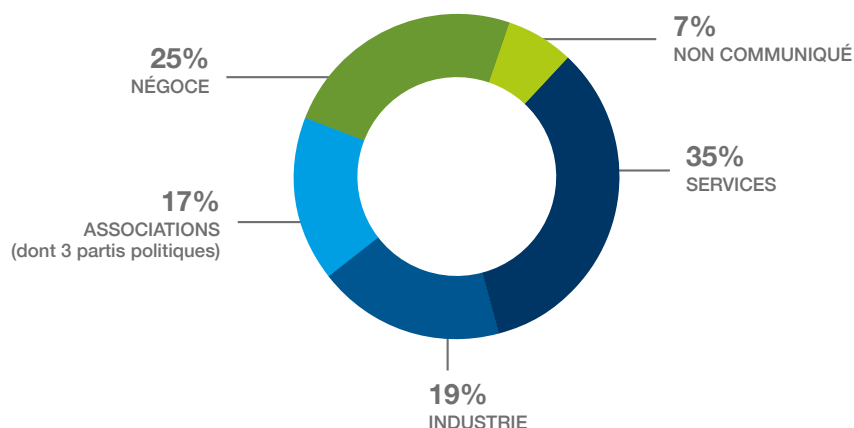
« **Justification des appréciations** ». Pour cette dernière, des insuffisances ont été relevées sur un ou plusieurs mandats testés dans plus de la moitié des cabinets. La formulation des appréciations n'est pas toujours conforme à la norme et dans une moindre proportion les appréciations ne portent pas sur des éléments déterminants pour la compréhension des comptes qui auraient du faire l'objet d'une justification.

De l'attention particulière portée cette année à l'application de la norme d'exercice professionnel « **audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes** », les contrôles ont souvent mis en évidence pour les cabinets concernés, des insuffisances sur un ou plusieurs mandats testés. Il peut s'agir d'insuffisances dans la revue des travaux mis en œuvre par le co-commissaire aux comptes, dans la répartition déséquilibrée des travaux d'audit, dans l'absence de modification régulière des travaux ainsi que dans la concertation entre les co-commissaires aux comptes. Le H3C portera une attention particulière sur le contrôle de l'application de cette norme.

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

Dans **10% 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. **103 mandats** (dont trois partis politiques) détenus par 79 cabinets sont concernés :

### Analyse par secteur des 103 mandats présentant des insuffisances de diligences



Pour 53 mandats, les travaux d'audit sur des postes significatifs des états financiers se sont révélés insuffisants. Pour sept mandats, les diligences concernant le contrôle de l'information financière fournie dans l'annexe sont insuffisantes.

Pour 24 mandats, la documentation présente dans les dossiers d'audit, y compris celle supportant le jugement professionnel, a été jugée insuffisante pour étayer l'opinion émise.

Pour 19 mandats, le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences, dans son opinion, des anomalies relevées. Pour 19 mandats, l'opinion émise par le commissaire aux comptes est incohérente avec les éléments relevés lors de l'audit.

Il a été noté en dernier lieu que 3% des cabinets revus cette année n'avaient pas appliqué les recommandations émises à la suite d'un précédent contrôle<sup>13</sup>.

## 2.4. Le suivi des contrôles et des recommandations

Depuis l'année 2010, le secrétaire général du H3C adresse à chaque cabinet contrôlé une lettre notifiant la fin du contrôle et comportant un volet de recommandations. 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 insuffisances ne sont pas considérées comme majeures, les actions correctrices prises par le cabinet sont suivies dans le cadre d'un contrôle périodique subséquent<sup>14</sup>. En cas de déficiences relevées dans la conduite de la mission légale, le suivi donne lieu à un contrôle avant l'accomplissement de la périodicité de contrôle. Dans les cas les plus graves, le parquet général est saisi à toutes fins.

Le tableau qui suit propose une synthèse cumulée au jour de la rédaction du présent rapport du suivi des contrôles et des recommandations :

	Cabinets EIP		Cabinets non EIP
	Cycle antérieur	Cycle en cours de finalisation	1 <sup>er</sup> cycle
	2009-2011	2012-2014	2008-2013
<b>Nombre de cabinets contrôlés*</b>	<b>550</b>	<b>478</b>	<b>6 570</b>
<b>Nombre de courriers individuels de recommandations adressés aux cabinets**</b>	<b>550</b>	<b>407</b>	<b>5 650</b>
<i>dont nombre de courriers sans suivi spécifique</i>	368 67%	250 62% (dont 212 déjà contrôlés lors du cycle antérieur)	4 660 82%
<i>dont nombre de plans d'amélioration demandés</i>	166 30%	127 31% (dont 99 déjà contrôlés lors du cycle antérieur)	770 14%
<i>dont nombre de saisines à toutes fins du procureur général</i>	16 3%	30 7% (dont 26 déjà contrôlés lors du cycle antérieur)	220 4%

\* Dont les 5 plus grands cabinets français

\*\* Nombre de courriers adressés aux cabinets depuis 2010, en cumul, au jour de la rédaction du rapport

<sup>13</sup> Voir « 2.4 Le suivi des contrôles et des recommandations ».

<sup>14</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.

### 2.4.1 Les cabinets EIP

#### Deuxième cycle de contrôle 2012-2014

À ce jour, l'exploitation des résultats du contrôle de 478 cabinets EIP a donné lieu à l'émission de [407 lettres de recommandations individuelles](#).

En dehors des cinq plus grands cabinets français contrôlés annuellement, 351 cabinets avaient été contrôlés lors du premier cycle EIP et 42 lors du premier cycle non EIP. S'est ajouté le contrôle de 79 cabinets EIP qui n'avaient jamais été contrôlés.

Le [suivi des recommandations adressées aux 399 cabinets précédemment](#) contrôlés se présente comme suit au jour de la rédaction du rapport :

	Cabinets EIP - suivi deuxième cycle			
	Cycle antérieur		Cycle en cours de finalisation	
<b>Nombre de courriers individuels de recommandations adressés aux cabinets*</b>	<b>399</b>		<b>337</b>	
<i>dont nombre de courriers sans suivi spécifique</i>	284	71%	212	63%
<i>dont nombre de plans d'amélioration demandés</i>	115	29%	99	29%
<i>dont nombre de saisines à toutes fins du procureur général</i>	0	0	26	8%

\* Nombre de courriers adressés aux cabinets en cumul, au jour de la rédaction du rapport

79 cabinets EIP n'ayant jamais été contrôlés précédemment ont donné lieu, au jour de la rédaction de ce rapport, à l'envoi de 70 recommandations individuelles :

- 54% ne requièrent pas de suivi spécifique ;
- un plan d'amélioration a été demandé pour 40% des cabinets ;
- une saisine du procureur général a été opérée pour quatre cabinets.



#### 2.4.2 Les cabinets non EIP

##### Premier cycle de contrôle 2008-2013

Les courriers de recommandations individuelles adressés par le secrétaire général du H3C aux cabinets non EIP tiennent compte des axes d'améliorations déjà préconisés par les compagnies régionales assurant ces contrôles.

À ce jour, la totalité des résultats des contrôles ayant fait l'objet depuis 2008 d'une restitution ont donné lieu à l'émission de plus de **5 600 courriers de recommandations individuelles**. Chaque président de compagnie régionale reçoit une copie de chaque courrier.

#### 2.4.3 Le traitement par les parquets généraux

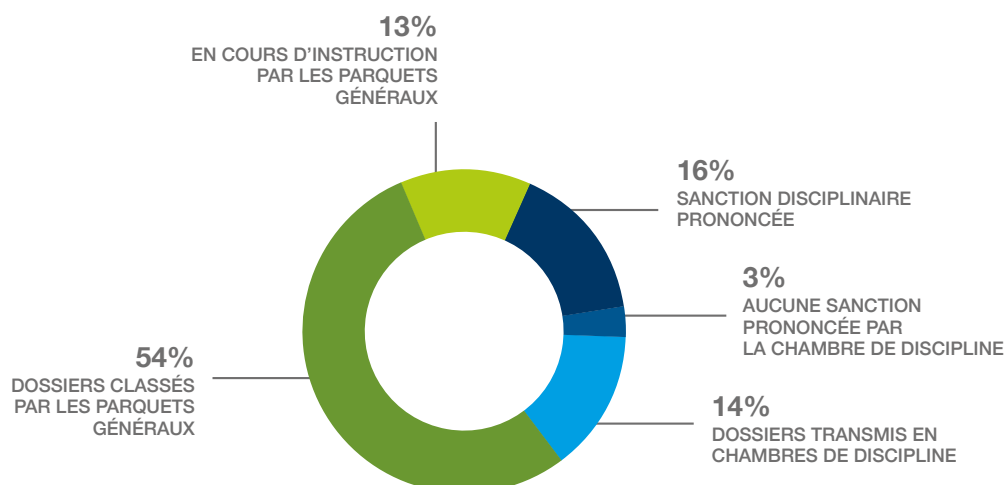
Depuis la première saisine en 2011, le secrétaire général a transmis 266 cabinets dont 46 cabinets EIP aux parquets généraux.

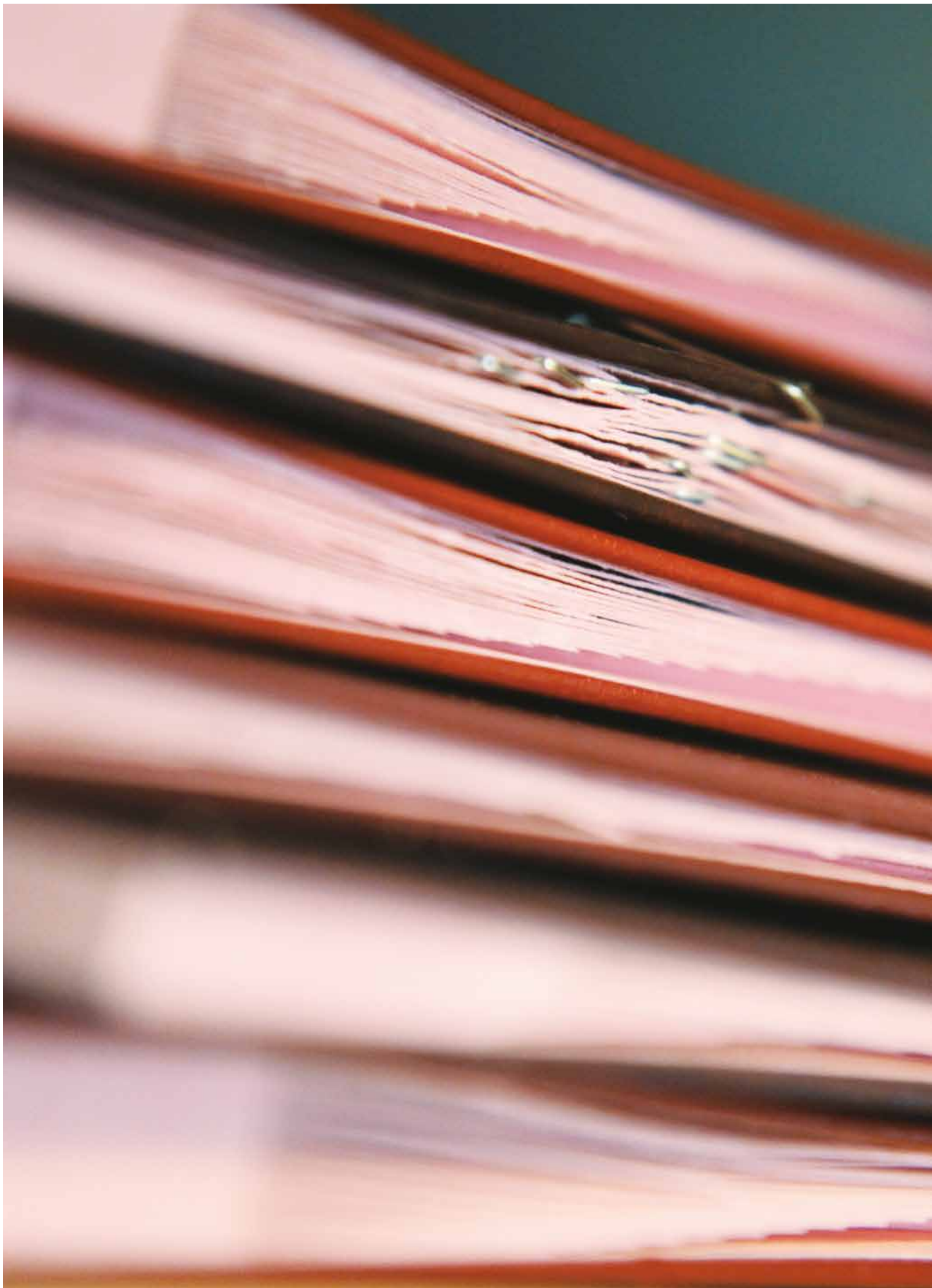
Des retours d'informations ont été obtenus concernant 172 cas dont 18 relatifs à des cabinets EIP.

---

### Traitement des parquets généraux

---





---

# 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 33 décisions en 2014. Le H3C a été amené à statuer sur un certain nombre d'appels interjetés à l'encontre de décisions de commissions régionales d'inscription, ayant rejeté des demandes d'inscription, de modification, ou de transfert au motif que les pièces produites étaient incomplètes ou comportaient des imprécisions ou des irrégularités.

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

---

## 1. Données chiffrées

Par comparaison à l'année précédente, l'activité juridictionnelle du Haut Conseil est en augmentation.

	2014	2013
Inscription	22	10
Discipline	8	5
Honoraire	3	2
<b>TOTAL</b>	<b>33</b>	<b>17</b>

Au cours de l'année 2014 le Haut Conseil a été destinataire de 20 nouveaux dossiers, dont dix en matière d'inscription, huit en matière disciplinaire et deux en matière d'honoraire.

Décisions rendues en 2014	Inscription	Honoraire	Discipline	TOTAL
Confirmation	2	1	2	5
Confirmation partielle		1	1	2
Désistement d'appel	2			2
Infirmer	15	1	4	20
Incompétence				
Annulation décision 1 <sup>ère</sup> instance et évocation	1		1	2
Appel non recevable	2			2
<b>TOTAL</b>	<b>22</b>	<b>3</b>	<b>8</b>	<b>33</b>

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

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

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

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

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

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

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

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

- la radiation de la liste.

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

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

### 2.1. Inscription modificative

Le Haut Conseil a été amené à statuer sur un certain nombre d'appels interjetés à l'encontre de décisions de commissions régionales d'inscription, ayant rejeté des demandes d'inscription, de modification, ou de transfert au motif que les pièces produites étaient incomplètes ou comportaient des imprécisions ou des irrégularités. Pour ces dossiers au vu des pièces fournies par les parties devant lui, le H3C a, dans plusieurs cas, infirmé la décision de première instance et prononcé l'inscription ou ordonné la modification demandée.

Le H3C a par ailleurs confirmé une décision de la chambre régionale pour laquelle la preuve de la détention des  $\frac{3}{4}$  des droits de vote au sein de société n'étant pas apportée par le commissaire aux comptes, les conditions posées par de l'article L. 822-9 al 2 du code de commerce n'étaient pas remplies.

### 2.2. Omission

Le H3C a statué sur plusieurs recours contre des décisions d'omission pour non paiement des cotisations dues par les commissaires aux comptes. La plupart de ceux-ci ont régularisé leur situation avant l'audience devant le Haut Conseil, qui a ordonné leur réinscription, sauf pour l'un d'entre eux qui n'avait pas justifié du règlement de sa dette.

### 2.3. Refus d'inscription absence de motivation

Le Haut Conseil a annulé la décision d'une commission régionale d'inscription du 5 juin 2014, qui avait refusé l'inscription d'un commissaire aux comptes sans avoir motivé sa décision, en contravention aux dispositions de l'article R. 822-13 du code de commerce et au principe de motivation des décisions administratives faisant grief.



## 2.4. Choix de la CRCC de rattachement

Le 6 mars 2014, le H3C a appliqué, dans deux espèces, l'article R. 822-73 du code de commerce.

Dans la première, il a constaté que parmi les associés d'une société d'exercice professionnel relevant de deux compagnies régionales, une majorité était inscrits auprès de la compagnie auprès de laquelle l'inscription était demandée et a ordonné cette inscription.

Dans la seconde, il a constaté que le même nombre d'associés étaient inscrits dans deux compagnies régionales différentes et qu'aucune autre CRCC ne réunissant un nombre supérieur d'associés inscrits auprès d'elle, le siège social pouvait être fixé au choix dans l'une ou l'autre de ces deux compagnies.

## 2.5. Appels irrecevables

Saisie de deux recours contre des décisions d'une chambre régionale de discipline en date du 12 novembre 2013, le H3C a du déclarer ses appels irrecevables comme tardifs, les recours n'ayant été formés que le 7 janvier 2014 soit plus d'un mois après les notifications des décisions effectuées conformément à l'article R. 822-22 du code du commerce.

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

### Forclusion de l'action en fixation des honoraires

Aux termes de l'article R. 823-18 du code de commerce, à défaut de conciliation intervenue dans le mois de la demande qui en a été faite au président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes, la partie la plus diligente dispose, à l'expiration de ce délai, d'un délai de 15 jours pour saisir du litige la chambre régionale de discipline.

## 3.1. Décisions du 27 mars 2014

Deux sociétés apparentées ont interjeté appel des décisions en date du 3 avril 2013, rendues dans le litige les opposant à la société de commissariat aux comptes chargée de certifier leurs comptes. Cette dernière sollicitait le paiement de ses honoraires, alors que les sociétés appelantes lui reprochaient de ne pas avoir respecté les règles d'exercice de la profession en n'ayant pas établi de lettre de mission, refusé de certifier les comptes pour deux exercices 2008 et 2009 et de ne pas avoir établi de rapport pour 2010.

Elles contestaient également le montant du taux horaire réclamé ainsi que le nombre d'heures supplémentaires invoquées. La chambre régionale avait fixé le montant des honoraires en fonction du nombre d'heures estimé lors de l'accord initial et rejeté les prétentions du commissaire aux comptes relatives aux heures supplémentaires.

Le H3C a retenu que l'absence de lettre de mission n'est pas un obstacle au paiement des honoraires dus à raison des diligences effectuées, et que le refus de certification des comptes ne saurait faire perdre au commissaire aux comptes son droit à rémunération de ses travaux. Il a retenu qu'en l'absence de lettre de mission, la preuve de l'accord intervenu entre les sociétés contrôlées et la société commissaire aux comptes devait être recherchée dans les pièces produites, à savoir les premières factures honorées et les échanges intervenus entre les parties relativement à l'exercice de la mission.

Il a fixé le montant des honoraires dus par ces dernières sur la base du taux horaire visé dans ces documents, en évaluant le nombre d'heures nécessaires à la réalisation des travaux effectivement effectués.

Par ailleurs, la demande formulée à l'encontre d'une des sociétés contrôlées pour un exercice non visé lors de la demande de conciliation devant le président de la Compagnie régionale des commissaires aux comptes a été déclarée irrecevable.

Enfin, le H3C a confirmé la décision de la chambre régionale qui avait écarté l'application de l'article 700 du code de procédure civile au motif que l'objet de l'instance était limité à la fixation du montant des honoraires.

### 3.2. Décision du 11 décembre 2014

Le H3C a été saisi de deux appels interjetés par une société de commissariat aux comptes et par la société dont elle devait certifier les comptes.

Un contentieux s'était noué entre ces deux sociétés à la suite d'un litige sur le montant des honoraires afférents à plusieurs exercices ainsi que sur l'identité du commissaire aux comptes titulaire du mandat (société ou commissaire aux comptes personne physique). Une première lettre de mission fixant le temps d'intervention et le taux horaires avaient été établie et acceptée par les parties. La première facture relative au premier exercice avait bien été réglée. En revanche, pour les deux autres exercices, les factures, faisant référence à un taux horaire majoré et comportant un complément d'honoraires pour interventions exceptionnelles, sont restées impayées. La lettre de mission adressée par la société de commissariat aux comptes pour l'exercice 2012 n'a pas été signée par la société contrôlée, à raison de la persistance du litige relatif à la désignation du titulaire du mandat.

La société de commissariat aux comptes a déclenché une procédure d'alerte, à laquelle elle a mis fin au vu des explications fournies et a saisi le procureur de la république de faits susceptibles d'être qualifiés d'entrave aux fonctions de commissaire aux comptes. Elle a émis un rapport faisant état de l'impossibilité d'accomplir sa mission puis démissionné de son mandat. Les factures relatives aux trois derniers exercices sont demeurées impayées.

Saisi en appel de la décision de la chambre régionale qui avait fixé le montant des honoraires dus par la société, le H3C a estimé que les factures présentées au titre des années 2010 et 2011 n'étaient relatives qu'à des diligences complémentaires, les honoraires afférents à la mission de certification ayant été réglés et que, ces diligences complémentaires n'ayant obtenu aucun accord préalable de l'entité contrôlée, n'ouvraient pas droit à rémunération.

Pour les prestations effectuées lors du dernier exercice 2012, il a fixé les honoraires dus pour la mission de certification sur la base du taux horaire convenu initialement.

## 4. Les décisions rendues en matière disciplinaire

### 4.1. Procédure

Une décision du 30 janvier 2014 a répondu à deux arguments tirés, l'un de la nullité de la citation devant la chambre régionale de discipline, le second, du défaut d'impartialité du H3C.

Il était soutenu que la citation délivrée à l'intéressé aux fins de comparution devant la chambre régionale de discipline aurait été entachée de nullité, les faits justifiant la poursuite n'étant pas précisés dans l'acte.

Le H3C a écarté cet argument en relevant que le commissaire aux comptes avait été cité à comparaître pour une première audience par un acte qui détaillait de manière circonstanciée les faits motivant la poursuite et comportait toutes les mentions requises ; cette audience ayant été reportée, le parquet général a avisé l'intéressé de la nouvelle date par un courrier distinct, précisant que « les termes de la citation demeurent strictement identiques ». En conséquence, constatant que les droits du professionnel avaient été totalement respectés et que celui-ci avait en outre bénéficié, du fait de ce report, d'un délai supplémentaire pour préparer sa défense, le H3C a écarté la nullité invoquée.

Le même requérant soutenait que les faits, révélés par un contrôle de qualité du cabinet, ayant été portés à la connaissance du procureur général par le secrétaire général du Haut Conseil, cette transmission constituerait un pré-jugement de cette autorité sur la responsabilité du professionnel et que, dès lors, le H3C ne serait plus impartial au sens de l'article 6§1 de la Convention européenne des droits de l'homme lors de l'examen de l'appel porté devant lui.

Le Haut Conseil a écarté cet argument au visa de l'article R. 821-26 du code de commerce, selon lequel le collège du H3C définit seulement les orientations, le cadre et les modalités des contrôles périodiques, mis en œuvre par le secrétaire général, ce dernier ne participant en rien à l'activité juridictionnelle du H3C.



Il a également relevé que le collège n'a connaissance d'aucune situation individuelle de manière nominative, et que les résultats des contrôles sont portés à sa connaissance de manière synthétique et globale et, enfin, que la transmission « à toutes fins effectuée » par le secrétaire général au procureur général près la cour d'appel compétente n'a pour objet que de permettre à celui-ci d'exercer l'action disciplinaire en première instance, un avocat général à la Cour de cassation assurant la poursuite devant le H3C.

## 4.2. Sur le fond

### Refus de se soumettre au contrôle périodique

Le H3C a été amené à statuer en appel sur plusieurs décisions prononcées par différentes chambres régionales de disciplines, saisies par les Présidents des chambres régionales à l'encontre de commissaires aux comptes qui avaient refusé de se soumettre au contrôle périodique dont ils faisaient l'objet, en ne répondant pas aux courriers et convocations qui leur étaient adressés, en refusant de renvoyer le questionnaire d'information en dépit de plusieurs rappels ou en omettant de déposer leur déclaration d'activité.

Après avoir relevé que ces attitudes délibérées, empêchant tout contrôle sur l'activité des professionnels, portent gravement atteinte à l'image de la profession, le Haut Conseil les a sanctionnées, par des interdictions temporaires d'exercer.

### Insuffisances professionnelles

Plusieurs décisions se sont prononcées sur des défaillances relevées quant au respect des obligations de formation, ou encore dans l'organisation interne des cabinets ou la conduite des missions par des commissaires aux comptes, telles que l'absence ou l'insuffisance de formalisation des travaux réalisés, le non respect des normes d'exercice professionnel, voire une situation d'incompatibilité entre les fonctions d'expert-comptable et celles de commissaires aux comptes exercées simultanément dans deux entités.

Le H3C a sanctionné ces agissements, en relevant qu'ils aboutissent à des opinions non ou mal étayées et portent atteinte à la crédibilité des travaux accomplis ainsi qu'à l'image de la profession.



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

Dans une décision du 13 novembre 2014, le H3C a confirmé la décision de radiation prononcée par la chambre régionale de discipline à l'encontre d'un commissaire aux comptes ayant fait l'objet d'une condamnation pénale pour complicité de dégradations volontaires en réunion. Retenant que, bien que commis dans le cadre d'un différend d'ordre privé opposant le professionnel à son épouse, ces faits, qui ont consisté à donner des instructions à un tiers en vue de la commission du délit de dégradations volontaires et à rémunérer ce tiers à qui il avait fourni des renseignements sur la victime, révèlent de la part du commissaire aux comptes une intention de nuire et de se soustraire par la force au cadre légal régissant une procédure de divorce, portent gravement atteinte à l'image de la profession et constituent un manquement à l'honneur et à la probité.



---

**HAUT CONSEIL  
DU COMMISSARIAT AUX COMPTES**

---

10 rue Auber - 75009 Paris  
[www.h3c.org](http://www.h3c.org)





---

# Annexes

---

## **ANNEXE 1**

Présentation des comptes 2014 du H3C p. 64

## **ANNEXE 2**

Lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IESBA p. 67  
Le programme de travail et la stratégie 2014/2018 de l'IESBA - 28 février 2014

## **ANNEXE 3**

Lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IAASB p. 72  
Le programme de travail et la stratégie 2015/2019 de l'IAASB - 4 avril 2014

## **ANNEXE 4**

Lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IAASB p. 77  
Les diligences de l'auditeur au titre des informations qui accompagnent  
les états financiers - 18 juillet 2014

## **ANNEXE 5**

Lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IAASB p. 83  
La prise en compte des informations fournies en annexe et de la présentation  
des données financières lors des audits - 1<sup>er</sup> octobre 2014

## **ANNEXE 6**

Lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IESBA p. 88  
Propositions relatives à la fourniture de services autres que l'audit  
par les auditeurs - 1<sup>er</sup> octobre 2014

## **ANNEXE 7**

Bonne pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau p. 91

## **ANNEXE 8**

Bonne pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux p. 106

## **ANNEXE 9**

Avis 2014-02  
Revue indépendante p. 134

## **ANNEXE 10**

Avis 2014-03  
Contrôle légal des comptes des coopératives agricoles p. 136

## **ANNEXE 11**

Cadre des contrôles périodiques p. 141

# Annexe 1

## Présentation des comptes 2014 du H3C

### 1. Le cadre

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

Les règles relatives aux comptes du H3C ont été posées par le décret du 29 août 2008 et sont codifiées dans la partie réglementaire du code de commerce. Les principes sont les suivants :

- les comptes du H3C sont tenus selon le plan comptable général ;
- des adaptations soumises à l'accord du ministre de l'Économie et du Garde des Sceaux peuvent y être apportées. À ce titre, les droits et contributions des commissaires aux comptes sont enregistrés en produits spécifiques.

Le 12 février 2015, le H3C a approuvé les comptes de l'année 2014 et a imputé la perte de l'exercice sur ses réserves.

### 2. Le compte de résultat

Les produits s'élèvent à 9 225 milliers d'euros :

- Les droits et contributions dus par les commissaires aux comptes au titre de l'année 2014 représentent 5 943 milliers d'euros. 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 milliers d'euros pour l'année.
- Les produits financiers s'élèvent à 109 milliers d'euros. La modification par le collège, fin 2013, des conditions générales d'emploi des fonds du H3C a permis en 2014 d'obtenir un meilleur rendement de la trésorerie placée.
- Les produits exceptionnels, d'un montant de 360 milliers d'euros, se composent notamment de la constatation d'un profit correspondant à un financement complémentaire, au titre de l'exercice 2013, supérieur aux prévisions initiales.
- Une reprise de provision de 148 milliers d'euros a été rendue possible par l'analyse définitive du solde à recouvrer des droits et contributions attendus au titre d'exercices antérieurs.

Les charges s'élèvent à 9 270 milliers d'euros :

- Les charges de personnel sont de 7 006 milliers d'euros, contre 6 778 milliers d'euros l'année précédente, compte tenu notamment de l'effet en année pleine des recrutements réalisés en 2013.
- Les autres charges d'exploitation se composent principalement du coût de location des locaux du Haut Conseil (967 milliers d'euros), de frais de déplacement et de missions (236 milliers d'euros).
- Les charges exceptionnelles correspondent à hauteur de 178 milliers d'euros à la baisse définitive des montants de droits et contributions attendus au titre des exercices antérieurs, qui était déjà provisionné pour 148 milliers d'euros.

Le compte de résultat dégage une perte de 45 milliers d'euros.

### 3. Le bilan

L'actif immobilisé du H3C représente 349 milliers d'euros, dont 171 milliers d'euros d'immobilisations financières correspondant à un dépôt de garantie de loyers.

Les créances d'exploitation s'élèvent à 10 milliers d'euros, en forte baisse par rapport aux années précédentes, les soldes des droits et contributions dus au titre des exercices antérieurs ayant été apurés.

Les disponibilités s'élèvent 10 358 milliers d'euros. Elles sont placées sur des comptes à terme et des comptes sur livret ouverts auprès d'établissements mutualistes. Le H3C dispose par ailleurs d'un compte au Trésor dont le solde ne peut être inférieur à 1 000 milliers d'euros.

Les capitaux propres s'élèvent à 10 077 milliers d'euros. Ils se composent essentiellement des réserves constituées lors des exercices antérieurs (10 095 milliers d'euros, avant imputation de la perte de l'exercice 2014).

Les dettes d'exploitation sont de 605 milliers d'euros. Elles correspondent à des comptes fournisseurs pour 167 milliers d'euros et à des sommes dues au personnel et à la Cour de cassation pour 439 milliers d'euros.

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

## Compte de résultat du H3C au 31 décembre 2014

Montants en euros

PRODUITS	2014	2013
Produits d'exploitation	8 608 100	8 346 500
Produits financiers	109 364	1 350
Produits exceptionnels / reprises sur provisions	507 681	125 790
<b>Total des produits</b>	<b>9 225 145</b>	<b>8 473 640</b>

CHARGES	2014	2013
Charges d'exploitation	9 079 223	8 939 687
Achats d'approvisionnement non stockés	96 335	123 052
Autres charges externes	1 871 861	1 974 423
<i>Dont locations et charges locatives</i>	967 412	939 715
<i>Déplacements, missions et réceptions</i>	236 335	211 554
<i>Entretien et réparation</i>	90 385	119 256
<i>Documentation générale, frais de colloques, séminaires</i>	35 520	85 727
<i>Frais postaux et de télécommunications</i>	74 186	74 942
<i>Primes d'assurance</i>	59 433	74 427
<i>Formation continue</i>	70 270	53 281
<i>Frais de recrutement</i>	41 412	28 572
Charges de personnel	7 005 966	6 777 709
Dotations aux amortissements et aux provisions	105 061	64 503
<b>Charges financières</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Charges exceptionnelles</b>	<b>190 965</b>	<b>0</b>
<b>Total des charges</b>	<b>9 270 188</b>	<b>8 939 687</b>

<b>RÉSULTAT</b>	<b>-45 042</b>	<b>-466 047</b>
-----------------	----------------	-----------------

## Bilan du H3C au 31 décembre 2014

Montants en euros

ACTIF	31/12/2014	31/12/2013
<b>Immobilisations</b>	<b>348 722</b>	<b>384 492</b>
Immobilisations incorporelles	3 528	1 518
Immobilisations corporelles	174 289	212 069
Immobilisations financières	170 905	170 905
<b>Créances d'exploitation</b>	<b>10 034</b>	<b>112 009</b>
Recettes à recouvrer	0	81 392
Autres créances	10 034	30 617
<b>Disponibilités</b>	<b>10 358 529</b>	<b>10 734 169</b>
Comptes sur livret - comptes à terme	9 053 555	9 000 000
Comptes courants	1 304 974	1 734 169
<b>Total de l'actif</b>	<b>10 717 285</b>	<b>11 230 670</b>

PASSIF	31/12/2014	31/12/2013
<b>Capitaux propres</b>	<b>10 076 918</b>	<b>10 121 960</b>
Biens remis en pleine propriété	27 117	27 117
Réserves	10 094 843	10 560 890
Résultat net de l'exercice	-45 042	-466 047
<b>Provisions pour risques</b>	<b>34 986</b>	<b>0</b>
<b>Dettes d'exploitation</b>	<b>605 381</b>	<b>1 108 710</b>
Dettes fournisseurs, fiscales et sociales	166 658	306 545
Charges à payer	438 723	802 165
<b>Total du passif</b>	<b>10 717 285</b>	<b>11 230 670</b>

## Annexe 2

Lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IESBA

Le programme de travail et la stratégie 2014/2018 de l'IESBA - 28 février 2014

28 February 2014

To:

Mr. Holmquist  
Chair of the International Ethics Standards Board for Accountants

**Re.: Comment letter from European audit regulators relating to the IESBA's Consultation Paper *"Proposed Strategy and Work Plan, 2014-2018"***

Dear Mr. Holmquist,

1. A number of independent European audit regulators and/or oversight bodies ("audit regulators") appreciate the opportunity to comment on the IESBA's ("Board") Consultation Paper *"Proposed Strategy and Work Plan, 2014-2018"* issued in December 2013. The content of this letter has been discussed and agreed upon by the audit regulators of the following countries:
  - Austrian Auditors Supervisory Authority – Austria
  - Audit Public Oversight Council – Czech Republic
  - Danish Business Authority – Denmark
  - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
  - Abschlussprüferaufsichtskommission – Germany
  - Auditors' Public Oversight Authority – Hungary
  - Authority of Audit and Accounting – Lithuania
  - Commission du Surveillance du Secteur Financier – Luxembourg
  - Netherlands Authority for the Financial Markets – The Netherlands
  - Finanstilsynet – Norway
  - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria – Portugal
  - Romanian Public Interest Oversight Body of Accounting Profession – Romania
  - Auditing Oversight Authority – UDVA – Slovakia
  - Slovenian Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
  - Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Spain
  - Federal Audit Oversight Authority FAOA – Switzerland
  - Supervisory Board of Public Accountants, Revisorsnämnden – Sweden
2. Our comments in this letter reflect those matters on which we have achieved a consensus amongst the above-mentioned audit regulators. Nevertheless, they are not intended to include all comments that might be provided by these individual regulators and their respective jurisdictions.

### **Introductory Comments**

3. As audit regulators, our mandate encompasses the oversight of the independence of statutory auditors, based on the requirements applicable in our respective jurisdictions.
4. The IESBA Code of Ethics is used in several jurisdictions, but not in all of them. Even for those that do not use it, we clearly see an interest in enhancing its content, as it is used as a basis for some benchmarks at international level. Moreover, a number of audit firms and networks have voluntarily committed to complying with the IESBA Code.
5. Our comments hereafter convey our general support for the proposed strategic themes and highlight the work streams that we consider as most relevant to increasing the value of the IESBA Code.



## Comments

### *Support for the strategic themes presented*

6. We generally support the strategic themes set out in the consultation paper,<sup>1</sup> since the quality of the ethical standards, their effective implementation, their relevance in a changing global environment and consideration of the key stakeholders' needs are necessary to foster the use of the Code of Ethics worldwide.
7. We believe that the acceptance of the Code, internationally, should primarily be driven by the quality of its content and its ability to contribute to the public interest.

### *Auditors' behavior and contribution to the public interest*

8. From our perspective as audit regulators, the priority topics relate to the provisions of the Code applicable to auditors or to audit firms. We recognize that the scope of the IESBA is broader and also covers ethics for accountants that are not registered or active as statutory auditors, but we are not directly interested in the IESBA work streams that will not have any effect on the behavior of auditors.<sup>2</sup>
9. Furthermore, we are particularly focused on the auditor's contribution to the public interest: we are of the view that the criterion pertaining to the potential benefit to the public interest<sup>3</sup> is the most important one in decisions taken by the Board to prioritize its work streams.

### *Audit reform in Europe*

10. We suggest that the Board allocates sufficient resources to work on topics in relation to ethics that are addressed by the audit reform in Europe, in order to consider the potential implications of this reform. We suggest that the Code take into account the level of requirements set by the European regulation. Indeed, a code that is less stringent than the legal framework in force would impair its potential applicability in the European countries. Consistency with the applicable legal requirements for ethics would be a precondition towards a wider recognition of the Code.
11. In this regard, we recommend that the outcome of the reform be followed closely, in order to ensure that the IESBA Code is consistent, specifically in the areas of :
  - the provision of non-audit services by auditors,
  - the auditor's long association with an audited entity (auditor rotation),
  - the auditor's communication when facing irregularities, breaches of the laws, or going concern issues,
  - the provisions regarding the auditor's independence and the relationship between persons placed at the disposal of the auditor and the audited entity,<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> §6. "The strategic themes for 2014–2018 identified by the Board are:

(i) Maintaining a high-quality Code of Ethics for application by PAs globally;  
(ii) Promoting and facilitating the adoption and effective implementation of the Code;  
(iii) Evolving the Code for continued relevance in a changing global environment; and  
(iv) Increasing engagement and cooperation with key stakeholders."

<sup>2</sup> Such as, for instance, the revision of Part C of the Code about the conduct of the professional accountant in business.

<sup>3</sup> §23

<sup>4</sup> See also our remark in §17 hereafter

- the considerations for joint auditors acting together,
  - the auditor's relationships with the audit committee or body performing equivalent functions,
  - the provisions on fee dependency.
12. In this regard, we support that the Board envisages continuing to dedicate resources to the work streams dealing with topics like "non compliance with laws and regulations", "long association" and "non-assurance services",<sup>5</sup> in order to respond to external development. Topics stemming from the audit reform would thus be likely to be covered during the 2014/2018 period.

*Enforceability and other concerns from audit regulators*

13. Enforceability of the ethical provisions that apply to auditors and more so the fact that the Code allows for consistent application by different auditors, is an area of concern for us. Accordingly, we would expect the project dealing with structure of the code,<sup>6</sup> insofar as it could increase the clarity and usability of the Code, to be an opportunity to enhance its value. We support the prioritization of this topic.<sup>7</sup>
14. Other measures taken by the IESBA to enhance the enforceability of the Code would also be seen as positive steps forward, such as more clarity on "safeguards"<sup>8</sup> that could be acceptable in the IESBA approach. Limiting, where possible, specific exemptions to the general provisions set by the Code would be another topic to consider.
15. "Fee dependencies"<sup>9</sup> and "specific consideration of Collective Investment Vehicles"<sup>10</sup> are work streams supported by audit regulators, which sometimes face issues with these topics during inspections.
16. In addition, several regulators have in the past expressed concerns about the need for independence of persons whose services are placed at the disposal of the auditor to perform audit work.<sup>11</sup> We believe that the ethical rules in this regard should be reinforced in the IESBA Code. This question might deserve a dedicated work stream in the 2014/2018 period.<sup>12</sup>
17. Another topic that we would like the IESBA to consider when dealing with or prioritizing the various work streams, is the appropriateness of ethical provisions that are specific to the organization of the audit work where the auditor decides to use the services of persons working in off-shore centers.
18. The IESBA provisions on the acceptance of an audit engagement when other services have been provided by the same person or firm in the past are also a concern for several regulators, who would like to see improvements in this area.
19. We also encourage the Board to seek further convergence with the IAASB, in the language used and in the requirements defined, in order to facilitate a common understanding by the stakeholders.

---

<sup>5</sup> §34

<sup>6</sup> §40, 41

<sup>7</sup> §29

<sup>8</sup> §35

<sup>9</sup> §52

<sup>10</sup> §49, 50

<sup>11</sup> Responses to exposure draft on ISA610 and on the engagement team definition

<sup>12</sup> See also the link with the European audit reform in this regard

*Addressing urgent emerging issues*

20. We support the Board's statement on the importance of flexibility<sup>13</sup> in its work program. Allocating time to address emerging issues in the light of external developments where timely responses are needed is especially important for those jurisdictions in which the IESBA Code is directly applicable. This flexibility will allow the Board to address urgent issues brought to its attention by the regulators.
21. We believe that an appropriate due process should allow the Board to add work streams to provide responses before the end of the strategic period when deficiencies that deserve immediate remediation are identified in the Code of Ethics.

We thank you for the opportunity to comment on the consultation paper. If you have any questions or would like to further discuss the matters noted in this letter, please contact Marjolein Doblado, technical director of the Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (+33 1 44 51 09 36).

Yours sincerely,

Audit regulator of:

- Austria
- Czech Republic
- Denmark
- France
- Germany
- Hungary
- Lithuania
- Luxembourg
- The Netherlands
- Norway
- Portugal
- Romania
- Slovakia
- Slovenia
- Spain
- Switzerland
- Sweden

---

<sup>13</sup> §32, §20

**Appendix: Comments on questions included in the consultation paper**

*The Board in particular would welcome respondents' views on the following:*

- a) *Do you support the four work streams the Board added to its SWP in 2012, i.e., Long Association, Non-Assurance Services, Review of Part C, and Structure of the Code (See Section II)? If not, please explain why.*

Please refer more specifically to §8, 10 to 12.

- b) *Are the strategic themes identified for the period 2014-2018 appropriate? If not, please explain why.*

Please refer more specifically to § 6, 7.

- c) *Are the actions identified with respect to each strategic theme, and their relative prioritizations, appropriate? If not, please explain why.*

Please refer more specifically to § 10 to 15.

- d) *Are there any actions not included in the proposed SWP that you believe the Board should consider for the 2014-2018 period? If so, please explain why, and indicate which actions identified in proposed SWP should be displaced (i.e., deferred or eliminated).*

Please refer more specifically to § 16 to 19.

*The Board invites comments on any other matters you believe would be important for it to consider in developing its SWP for 2014-2018.*

Please refer more specifically to § 20, 21.

## Annexe 3

Lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IAASB

Le programme de travail et la stratégie 2015/2019 de l'IAASB - 4 avril 2014

4 April 2014

To:

Mr. Schilder  
Chair of the International Auditing and Assurance Standards Board

**Re.: Comment letter from European audit regulators relating to the IAASB's Consultation Paper *"The IAASB's Proposed Strategy for 2015-2019 and The IAASB's Proposed Work Program for 2015-2016"***

Dear Mr. Schilder,

1. A number of independent European audit regulators and/or oversight bodies ("audit regulators") appreciate the opportunity to comment on the IAASB's ("Board") Consultation Paper *"The IAASB's Proposed Strategy for 2015-2019 and The IAASB's Proposed Work Program for 2015-2016"* issued in December 2013. The content of this letter has been discussed and agreed upon by the audit regulators of the following countries:
  - Austrian Auditors Supervisory Authority – Austria
  - Audit Public Oversight Council – Czech Republic
  - Danish Business Authority – Denmark
  - Auditors Activities Oversight Council – Estonia
  - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
  - Abschlussprüferaufsichtskommission – Germany
  - Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board – Greece
  - Auditors' Public Oversight Authority – Hungary
  - Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority – Ireland
  - Authority of Audit and Accounting – Lithuania
  - Commission de Surveillance du Secteur Financier – Luxembourg
  - Netherlands Authority for the Financial Markets – The Netherlands
  - Finanstilsynet – Norway
  - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria – Portugal
  - Romanian Public Interest Oversight Body of Accounting Profession – Romania
  - Auditing Oversight Authority – UDVA – Slovakia
  - Slovenian Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
  - Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Spain
  - Supervisory Board of Public Accountants – Revisorsnämnden – Sweden
  - Federal Audit Oversight Authority FAOA – Switzerland
  - Financial Reporting Council – United Kingdom
2. Our comments in this letter reflect those matters on which we have achieved a consensus amongst the above-mentioned audit regulators. Nevertheless, they are not intended to include all comments that might be provided by these individual regulators and their respective jurisdictions.

### **Introductory comments**

3. We commend the Board for its efforts to take into account the concerns of audit regulators as evidenced by the choice of projects for the first cycle of the IAASB's proposed work program.
4. From our perspective, it is important that standards allow their users to understand them fully and comply effectively with them.

5. We have set out in the paragraphs that follow our comments regarding both the proposed strategy and work program.

#### **Detailed comments**

##### *Strategic objectives*

6. We generally support the strategic objectives<sup>1</sup> set out by the IAASB in its strategy consultation paper for the 2015-2019 period.
7. We believe that audit quality is driven, amongst others, by the quality and robustness of the standards underpinning the audit process. As audit regulators, ISAs are our primary area of focus. These standards deal with the audit of financial statements. Other standards within the suite of standards developed by the IAASB are less highly prioritized for audit regulators. Nevertheless, we agree that these other standards also deserve consideration, with an objective to drive convergence in practices of auditors at an international level, when their mandate encompasses other services than the audit of financial statements.
8. We support the IAASB in its objective to strengthen its collaboration with stakeholders such as investors and audit regulators. Considering input from the various contributors to the financial reporting supply chain is likely to contribute to the usability of auditing standards.
9. We believe it is necessary to factor into the strategy the possibility of dealing with urgent emerging issues identified during, for instance, inspections. In this regard, we support the idea of an IAASB work program that is divided into two year cycles within the strategy period. This could potentially facilitate the reorientation of the work effort to deal with issues requiring immediate attention, circumscribed by an appropriate due process, in cases where deficiencies that deserve remediation in the standards are identified.

##### *Work program*

10. We appreciate that a number of topics of relevance to audit regulators have been included in the IAASB proposed work program, such as professional scepticism, quality control (in particular engagement review and use of the work of experts), group audits and fair value measurement.<sup>2</sup> These topics have been identified as areas of concern during inspections and will benefit from further consideration from a standard-setting perspective.
11. This being said, we note that certain issues identified during the clarified ISAs post-implementation review are included in the proposed work program in the second half of the strategy period.<sup>3</sup> We encourage the Board to address, in a timely manner, issues identified as requiring remediation in the public interest.

---

<sup>1</sup> §13. "The strategic objectives for 2015-2019 identified by the IAASB are to :  
i) Develop and Maintain High-Quality ISAs that Are Accepted as the Basis for High-Quality Financial Statement Audits  
ii) Ensure the IAASB's Suite of Standards Continues to be Relevant in a Changing World by Responding to Stakeholder Needs  
iii) Collaborate and Cooperate with Contributors to the Financial Reporting Supply Chain to Foster Audit Quality and Stay Informed"

<sup>2</sup> Refer to 17 October 2012 EAIG members co-signed response to the "Implementation of clarified ISAs" consultation

<sup>3</sup> Proposed Work Program 2015-2016, page 39, Appendix 1 « ISA-Related Projects »



12. Accordingly, we would like to draw the Board's attention to issues currently of concern for audit regulators. We believe that these topics should be addressed in a shorter timeframe, either within the appropriate work streams already envisaged in the consultation paper, or by means of a quick response mechanism:
- The issue of the audit of "letterbox companies"<sup>4</sup> would deserve specific consideration regarding its timing;
  - With regards to group audit,<sup>4</sup> we support the idea of a project dealing with the topic<sup>5</sup> but would encourage the Board to consider starting it at an earlier date;
  - Materiality is also an area that deserves specific attention, not only within the disclosure project, but also with regards to group audit,<sup>4</sup> audit reporting or potentially with regards to the level of guidance included in the standards<sup>6</sup> dedicated to the topic;
  - The implications of the use of the services of persons working in off- (or on-) shore centers, where the auditor so decides, on the organization of audit work and related quality controls, is also an area that regulators would like to be considered;
  - Direct assistance by the internal audit function remains a domain where we believe revision in the standard would be necessary to align the standard with the fact that there is a ban on making use of such assistance in several jurisdictions;<sup>7</sup>
  - The provisions with regards to sampling are also an area of concern for regulators given the developing trend of the use of data analytics for audits in high data volume environments;
  - We would also advise the Board to consider the issue of actions taken by audit firms when deficiencies have been identified in their internal processes, for instance, during internal or external inspections, in the context of the work stream relating to the standard on quality control<sup>8</sup> in addition to dealing with the implications of the European audit reform<sup>9</sup> and with the topics identified during the clarified ISAs post-implementation review.
13. With regards to the project dealing with special audit considerations relevant to financial institutions, we see an interest in ensuring that the current standards are sufficiently robust to deal with the specific concerns of the audit of banks and insurance companies, given the potential contribution of certain financial institutions' to financial stability in the public interest.

*Audit reform in Europe, and projects currently in progress*

14. Coherence between the developments in audit standard-setting on an international and European level is an important issue for us. We encourage the Board to consider the potential implications of the audit reform in Europe on the standards, in particular with regards to topics relating to the auditor's professional practice. Close monitoring would be relevant, especially for :
- audit reporting (including report to those charged with governance),
  - going concern issues,
  - joint audit procedures,

---

<sup>4</sup> Proposed Work Program 2015-2016, §39

<sup>5</sup> Refer to §10 of this letter

<sup>6</sup> ISA 320 and 450

<sup>7</sup> ISA 610

<sup>8</sup> ISQC 1

<sup>9</sup> Refer to §14 of this letter

- communication of the auditor to those charged with governance and to the authorities, and  
- internal organization of audit firm quality control,  
as standards that would be less stringent than the legal framework in force would impair the benefits of their use in Europe.

15. We furthermore would like to draw the Board's attention to the importance of the projects included in the previous strategy cycle, most notably, "auditor reporting", "disclosures" and "going concern". These are topics of particular interest to audit regulators which will require due care and consideration and sufficient time to complete. The impact of a potential over-run on the proposed strategy period should not be disregarded.

*Factors used to identify and prioritize IAASB actions*

16. As audit regulators, we are particularly focused on the auditor's contribution to the public interest. In our view, the criterion pertaining to the potential benefit to the public interest<sup>10</sup> of any work stream started should be the most important one in decisions taken by the Board to prioritize the work streams.

*Convergence IAASB - IESBA*

17. We also encourage the Board to seek further convergence with the IESBA regarding the language used and the requirements defined in order to facilitate a common understanding by the stakeholders.

We thank you for the opportunity to comment on the consultation paper. If you have any questions or would like to further discuss the matters noted in this letter, please contact Marjolein Doblado, technical director of the Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (+33 1 44 51 09 36).

Yours sincerely,

Audit regulator of:

- |                  |                   |            |                  |
|------------------|-------------------|------------|------------------|
| • Austria        | • Greece          | • Norway   | • Sweden         |
| • Czech Republic | • Hungary         | • Portugal | • Switzerland    |
| • Denmark        | • Ireland         | • Romania  | • United Kingdom |
| • Estonia        | • Lithuania       | • Slovakia |                  |
| • France         | • Luxembourg      | • Slovenia |                  |
| • Germany        | • The Netherlands | • Spain    |                  |

---

<sup>10</sup> Appendix 2, page 19

## **Appendix: Comments on questions included in the consultation paper**

### **IAASB's Proposed Strategy for 2015 - 2019**

*The IAASB is particularly interested in respondents' views on:*

- a) *Whether the strategic objectives identified are considered appropriate for the period 2015-2019? If not, please explain.*

Please refer more specifically to §6 to 9.

- b) *Whether the factors included in Appendix 2 represent a reasonable basis for the IAASB to use in developing its Work Programs beyond the Work Program for 2015–2016?*

Please refer more specifically to §16.

### **IAASB's Proposed Work Program for 2015 - 2016**

*The IAASB is particularly interested in respondents' views on:*

- a) *The approach taken to the development of the Work Program for 2015–2016, in particular the IAASB's decision to focus on fewer key projects towards the goal of their completion by 2017.*

Please refer more specifically to §10 to 15.

- b) *The appropriateness of the topics chosen as the focus for the Work Program for 2015–2016 (see paragraph 4 and Table A) in light of the strategic objectives set out in the IAASB's Strategy for 2015–2019.*

Please refer more specifically to §10 to 15.

- c) *Whether there is an action(s) or project(s) that has not been included in the Work Program for 2015–2016 that you believe the IAASB should address during that period. For example, should any of the topics in Appendix 1 be prioritized sooner? If so, which initiative(s) identified in Table A do you believe should be replaced by this action(s) or project(s)? Please provide an explanation of your views.*

Please refer more specifically to §11,12 and 14,15.

- d) *Whether there are alternative approaches for the IAASB to consider in order to enhance the IAASB's ability to address calls from stakeholders for IAASB efforts on a variety of important topics, in light of the constraints of available resources and the need for due process to be applied in the development or revision of standards.*

Please refer more specifically to §9 and 12.

## Annexe 4

Lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IAASB

Les diligences de l'auditeur au titre des informations qui accompagnent les états financiers - 18 juillet 2014

18 July 2014

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*"**

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*", issued in April 2014. The content of this letter has been discussed and agreed upon by the audit regulators of the following countries:

- Austrian Auditors Supervisory Authority – Austria
- Audit Public Oversight Council – Czech Republic
- Danish Business Authority – Denmark
- Auditors Activities Oversight Council – Estonia
- Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
- Abschlussprüferaufsichtskommission - Auditor Oversight Commission – Germany
- Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board – Greece
- Auditors' Public Oversight Authority – Hungary
- Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority – Ireland
- Financial Market Authority – Liechtenstein
- Authority of Audit and Accounting – Lithuania
- Commission du Surveillance du Secteur Financier – Luxembourg
- Netherlands Authority for the Financial Markets – The Netherlands
- Finanstilsynet – Norway
- Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria – Portugal
- Romanian Public Interest Oversight Body of Accounting Profession – Romania
- Auditing Oversight Authority – Slovakia
- Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
- Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Spain
- Revisorsnämnden – Sweden
- Financial Reporting Council – United Kingdom

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 initiative to enhance and improve the consistency in auditor's practices around the world regarding "other information" that is not part of the audited financial statements.

4. As mentioned in our comment letter on the previous ISA 720 exposure draft, dated 14 March 2013, we believe that auditors are 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 they have acquired during their engagements and by performing some external verifications on documents "accompanying" audited financial statements.
5. 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.
6. We therefore consider it important to clearly define the objective, the scope and the required work expected from the auditor. These should be 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.
7. The enforceability of the provisions of the standards is also important to audit regulators.
8. In this regard, the new exposure draft addresses some of the concerns that the audit regulators expressed regarding the 2012 exposure draft. Nevertheless, a number of concerns remains, as set out hereafter.

#### **Additional requirements set by the European directive not covered**

9. From a European Union perspective, we would like to stress the fact that the statutory auditor is required to pay special attention to the management report, a document which is included in "other information" as defined by proposed ISA 720. In accordance with the new directive 2013/CE/34<sup>1</sup> published in June 2013, the statutory auditor is required, amongst others, to express an opinion on: (i) whether the management report is consistent with the financial statements for the same financial year, and (ii) whether the management report has been prepared in accordance with the applicable legal requirements. For statutory auditors, compliance with the EU provisions would require additional work and reporting not currently provided for in proposed ISA 720 vis-à-vis the management report. We note that the exposure draft appears to provide room for jurisdiction specific requirements,<sup>2</sup> but we would like to draw the Board's attention to the fact that the European requirements are not fully addressed by the proposed requirements. As a result, additions will be needed for statutory auditors in EU countries. We would suggest that these elements be considered in the context of an international standard.

#### **Objectives included in the proposal remain unclear**

10. The objectives<sup>3</sup> as integrated in the new proposal have been expanded, but still do not give a clear indication of what is expected from the auditor: while this paragraph partly details the work to be performed by the auditor on other information, it does not state what output is expected.
11. Moreover, the use of the terminology "*consider*" and "*respond appropriately*" remains unclear. In the same vein, "*report in accordance with this ISA*" is a circular statement that does not clarify what output is expected.

---

<sup>1</sup> Article 34

<sup>2</sup> ED 2014 §9 and §12(a)

<sup>3</sup> ED 2014 §11



### Scope of "other information"

12. We believe it is important that the standard defines which documents are included and excluded from its scope. We acknowledge that the documents produced alongside the financial statements may vary according to jurisdiction specific legal provisions. We believe that the scope, determined by reference to the "annual report" while leaving room to integrate the diversity of potential additional legal provisions, is an acceptable compromise. Indeed, the combination of the definition and the application material as proposed in the exposure draft is likely to enhance consistency in practice and to clarify the scope of documents covered. This, together with the specific identification, in the audit report,<sup>4</sup> of the documents examined by the auditor is likely to remove uncertainty for the users about the documents covered.
13. We believe it is appropriate, in the current financial reporting environment, that integrated reports are not included in the scope of "other information".<sup>5</sup>
14. We would, however, like to draw the Board's attention to the requirement for the auditor to "*determine, through discussion with management, which document(s) comprises the annual report (...)*". We question whether this wording communicates accurately the intended action expected of the auditor, as it would appear that this proposal requires the auditor to refine the scope (and hence potentially exclude items) of other information upon the request of management. In our view, this would be inappropriate practice. The auditor should be responsible for determining the scope of other information in accordance with the standard and any additional legal provisions. Our suggestion would be to delete the reference "*through discussion with management*"<sup>6</sup> or to include it only in the application material of the standard.
15. We concur with the Board's proposal to completely exclude securities offering documents from this standard, thus avoiding any confusion. Nevertheless, with a view to enhancing investor protection globally, we would be in favour of a description of the minimum level of work required from the auditor on such documents in a specific standard. This minimum could be supplemented in jurisdictions where national regulations are more stringent.

### Determination of the level of work effort remains highly judgemental

16. In our view, the new requirements regarding work effort are an improvement in so far as the proposed standard now mandates that the auditor perform at least some procedures on other information. However, we note that the provisions remain highly judgemental with the application material placing the accent on the auditor's professional judgement for purposes of determining which procedures to perform, to what extent, and which amounts or other items in the other information to select. This will continue to pose a challenge for consistency and enforcement.
17. Moreover, the use of the terminology "*limited*" (in "*limited procedures*") should be avoided and deleted or replaced by a more accurate description, that would allow for enhanced consistency in application. We also reiterate that the wording "*consider*" is not precise, and accordingly, in this context, difficult to translate in other languages.
18. We still believe that auditors, when examining the other information, should take into account their understanding of the entity and its environment, which includes the outcomes of the audit. The auditor should also not disregard the information gathered or acquired outside the course of the audit in his professional capacity. The new proposals do not make this clear enough.

---

<sup>4</sup> ED 2014 §21

<sup>5</sup> ED 2014 §A4

<sup>6</sup> ED 2014 §13(a)



19. Finally, we reiterate 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. Indications about the level of materiality of an inconsistency could also be usefully added to the standard.

**Additional improvements needed in reporting on "other information"**

20. We continue to support the Board's proposal that requires the auditor to explicitly disclose in the audit report which documents have been taken into account, based on the definition set in the standard, in order to inform users and to minimize the expectation gap.
21. We consider that the timing of the issuance of the audit report should not result in the auditor omitting action or omitting reporting with regards 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. Thus, we support the requirement that encourages both the auditor and the entity to make appropriate arrangements with a view to obtain the documents prior to the date of the auditor's report,<sup>7</sup> but the mention "*if possible*" should be deleted.
22. While we support the proposals that require the auditor to perform the same procedures on information received after the date of the auditor's report as on those received before that date, we do not support the fact that no reporting is made in that regard in the auditor's report. In particular, we disagree with the fact that no mention is required in the audit report when all or some of the "other information" is expected to be received only after the issuance of the report.<sup>8</sup>
23. With regards to the description of the responsibilities of the auditor included in the audit report, we recommend a better alignment between the requirements described in the standard with the work performed by the auditor on the other information and the suggested wording for inclusion in the report, which is not the case in the current proposal. We believe it would be in the interest of the users of the financial statements and the auditor's report that a description of the work performed by the auditor be included in the audit report.
24. We also again call the attention of the Board to the need for articulation between the standards dealing with the audit report (ISA 700-705-706) and this proposed standard, in order to address, for instance, the placement of the reporting required by proposed ISA 720 within the ISA audit report.

**Documentation requirements need clarification to be enforceable**

25. The proposed standard appears to require the auditor to retain a relatively low level of documentation, particularly as it is not clear whether or not ISA 230 "Audit Documentation" is applicable: it should be clarified whether ISA 230 applies or not, and if so, which provisions of that standard are applicable in the context of ISA 720.

---

<sup>7</sup> ED 2014 §13(b)

<sup>8</sup> ED 2014 §A47

#### **Use of introductory paragraphs questioned**

26. We do not support the extension of the number of introductory paragraphs in the standards. We believe that the comments should be incorporated into the body of the proposed standard (as objectives, requirements or application material as the case may be), to improve the clarity of the standard.

We thank you for the opportunity to comment on the consultation paper. If you have any questions or would like to further discuss the matters noted in this letter, please contact Laurence Duflo at the Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (+33 1 44 51 09 36).

Yours sincerely,

Audit regulator of:

- |                  |                   |                  |
|------------------|-------------------|------------------|
| • Austria        | • Hungary         | • Portugal       |
| • Czech Republic | • Ireland         | • Romania        |
| • Denmark        | • Liechtenstein   | • Slovakia       |
| • Estonia        | • Lithuania       | • Slovenia       |
| • France         | • Luxembourg      | • Spain          |
| • Germany        | • The Netherlands | • Sweden         |
| • Greece         | • Norway          | • United Kingdom |

**Appendix – extract of Directive 2013/34/EU**

**Article 34**

(...)

The statutory auditor(s) or audit firm(s) shall also:

(a) express an opinion on:

(i) whether the management report is consistent with the financial statements for the same financial year, and

(ii) whether the management report has been prepared in accordance with the applicable legal requirements;

(b) state whether, in the light of the knowledge and understanding of the undertaking and its environment obtained in the course of the audit, he, she or it has identified material misstatements in the management report, and shall give an indication of the nature of any such misstatements.

2. The first subparagraph of paragraph 1 shall apply mutatis mutandis with respect to consolidated financial statements. The second subparagraph of paragraph 1 shall apply mutatis mutandis with respect to consolidated financial statements and consolidated management reports.

## Annexe 5

Lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IAASB

La prise en compte des informations fournies en annexe et de la présentation des données financières lors des audits - 1<sup>er</sup> octobre 2014

1 October 2014

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 of proposed changes to the International Standards on Auditing (ISAs) "Addressing Disclosures in the Audit of Financial Statements"**

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 of proposed changes to the International Standards on Auditing (ISAs) "Addressing Disclosures in the Audit of Financial Statements", issued in May 2014. The content of this letter has been discussed and agreed upon by the audit regulators of the following countries:
  - Austrian Auditors Supervisory Authority – Austria
  - Audit Public Oversight Council – Czech Republic
  - Danish Business Authority – Denmark
  - Auditors Activities Oversight Council – Estonia
  - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
  - Abschlussprüferaufsichtskommission - Auditor Oversight Commission – Germany
  - Auditors' Public Oversight Authority – Hungary
  - 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
  - Romanian Public Interest Oversight Body of Accounting Profession – Romania
  - Auditing Oversight Authority – Slovakia
  - Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
  - Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Spain
  - Revisorsnämnden – Sweden
  - Federal Audit Oversight Authority FAOA – Switzerland
  - Financial Reporting Council – United Kingdom
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.

### **General comments**

3. Disclosures in financial statements are an area of particular focus for regulators, since the quality of information provided in the notes to the financial statements by entities contributes to the value of the information for users and investors, and is likely to influence their decisions. The level of explanations included in the financial statements regarding complex financial transactions has increased in recent years, together with the need for financial statements to be decision-useful for all stakeholders.
4. As such, and as stated in the comment letter from 4 April 2014 on the IAASB's proposed strategy and work plan for 2015-2019 issued by several European audit regulators, we believe the IAASB project on disclosures is one requiring due care and attention, because it is likely to have a positive influence and to reinforce the quality of audits in this area.
5. We acknowledge that the IAASB is not the only party concerned by the challenges related to disclosures and that continued collaboration between the IAASB and the various other stakeholders, including the accounting standard-setters, is essential.
6. We nevertheless doubt whether the changes proposed by the IAASB will sufficiently modify the behaviour of auditors regarding the importance given to the audit of disclosures throughout the audit process, since the revisions of the standards proposed relate mainly to the application material of the standards. Our specific concerns are set out hereafter.

### **Specific comments**

#### *Support for a holistic approach of "disclosures" throughout the audit process*

7. We support the holistic approach chosen by the Board in this exposure draft, which seems more appropriate than the development of a dedicated standard dealing separately with disclosures. We believe that integrating a focus on the audit of disclosures throughout the audit process may contribute to an enhancement of the attention of auditors on the challenges related to the specificities of the audit of disclosures.

#### *Limited impact on auditor's behaviour*

8. We are nevertheless concerned by the fact that most of the additions to the standards proposed relate to the application material. We fear that this may lead to an insufficient change in the behaviour of the auditor vis-à-vis disclosures, and hence a negligible gain in audit quality, since the requirements are not enhanced.

#### *Definitions*

9. The exposure draft proposes a number of changes to the definition of financial statements. We believe any changes to the definition of financial statements should be aligned with the definition in the applicable accounting framework. We believe specific attention should be placed to ensure the definitions in the accounting and auditing standards are consistent and contradictions are avoided.

### *Materiality*

10. We are, furthermore, concerned about the lack of visibility regarding the Board's proposed treatment of the application of materiality in evaluating disclosures. Determining a level of materiality for disclosures often proves to be challenging for auditors. We note that the Board has included language in two standards<sup>1</sup> with a view to clarifying the application of the concept of materiality to the risk assessment and evaluation of misstatements regarding disclosures, and in particular, narrative/qualitative/non-quantitative disclosures, but we believe further provisions on materiality would be useful.

### *Going concern*

11. Concomitantly, we believe that the information required to be provided and disclosed by preparers in accordance with the applicable accounting framework relating to going concern deserves specific attention by the auditor. We are aware that the Board is addressing the auditor's reporting requirements relating to the appropriateness of the use of the going concern assumption by the preparer and the related disclosures made by preparers in the context of the "Auditor Reporting" project. We would however like to draw the Board's attention to the fact that no particular focus on going concern disclosures seems to be included in the current exposure draft, while others such as the disclosures relating to, amongst others, estimation uncertainty or the events or circumstances that have led to the recognition of an impairment loss, are specifically addressed. We invite the Board to expand on the specificities of going concern disclosures in addition to the references made to other types of disclosures, in order to enhance the auditor's attention thereon.

### *Liaison with accounting standards setters*

12. We acknowledge that the IAASB is not the only party concerned by the challenges related to disclosures and that continued collaboration between the IAASB and the various other stakeholders, including the accounting standard-setters, is essential. In the case of materiality and going concern, especially, the efforts of the stakeholders ought to be coordinated in order to incentivise workable solutions to enhance the quality of the information ultimately provided to the users of financial statements.
13. As an example, we wish to highlight the overriding concern relating to the application of the concept of materiality by entities in order to provide relevant and decision-useful financial information. This issue cannot be solved by the auditing standards in isolation. Both the accounting standard setters, by setting the required content of the disclosures, and the auditing standard setters, by requiring the attention of the auditor on the application of the provisions of the accounting framework aimed at avoiding information overload by immaterial disclosures, can together contribute, in the scope of the respective duties of preparers and of auditors, to enhance the quality of financial information provided to users. Thus, we believe more emphasis should be placed, in the standards, on the auditor's role in verifying that the information provided by the entity is relevant, in line with the provisions set by the accounting standards.

---

<sup>1</sup> ISA 315 and ISA 450



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 Laurence Duflo at the Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (+33 1 44 51 09 36).

Yours sincerely,

Audit regulator of:

- |                  |              |                   |                  |
|------------------|--------------|-------------------|------------------|
| • Austria        | • Germany    | • The Netherlands | • Slovenia       |
| • Czech Republic | • Hungary    | • Norway          | • Spain          |
| • Denmark        | • Ireland    | • Portugal        | • Sweden         |
| • Estonia        | • Lithuania  | • Romania         | • Switzerland    |
| • France         | • Luxembourg | • Slovakia        | • United Kingdom |

## **Appendix – Guide for Respondents included in the Exposure Draft**

*While the IAASB welcomes comments on all matters addressed in the Exposure Draft, the IAASB is seeking comments on the following specific matters:*

1. *Whether, in your view, the proposed changes to the ISAs are appropriate and sufficient for purposes of enhancing the focus of the auditor on disclosures and, thereby, will further support the proper application of the current requirements in the ISAs?*

Ref §6-8.

2. *Are there any specific areas where, in your view, additional enhancement to either the requirements or guidance of the ISAs would be necessary for purposes of effective auditing of disclosures as part of the financial statement audit?*

Ref §9, 10, 11, 12, 13.

3. *Whether, in your view, the proposed changes to the assertions will help appropriately integrate the work on disclosures with the audit work on the underlying amounts, thereby promoting an earlier and more effective audit of disclosures?*

Ref §6, 8.

## Annexe 6

Lettre commune des régulateurs européens adressée à l'IESBA  
Propositions relatives à la fourniture de services autres que l'audit  
par les auditeurs - 1<sup>er</sup> octobre 2014

1 October 2014

To:

Mr Wui San Kwok, Interim Chair of the International Ethics Standards Board for Accountants

**Re.: Comment letter from European audit regulators relating to the IESBA's Exposure Draft  
"Proposed Changes to Certain Provisions of the Code Addressing Non-Assurance Services for  
Audit Clients"**

Dear Mr Kwok,

1. A number of independent European audit regulators and/or oversight bodies ("audit regulators") appreciate the opportunity to comment on the IESBA's ("Board") Exposure Draft "*Proposed Changes to Certain Provisions of the Code Addressing Non-Assurance Services for Audit Clients*" issued in May 2014. The content of this letter has been discussed and agreed upon by the audit regulators of the following countries:
  - Austrian Auditors Supervisory Authority – Austria
  - Audit Public Oversight Council – Czech Republic
  - Danish Business Authority – Denmark
  - Auditors Activities Oversight Council – Estonia
  - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
  - Abschlussprüferaufsichtskommission - Auditor Oversight Commission – Germany
  - Auditors' Public Oversight Authority – Hungary
  - Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority – Ireland
  - Authority of Audit and Accounting – Lithuania
  - Commission de Surveillance du Secteur Financier – Luxembourg
  - Finanstilsynet – Norway
  - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria – Portugal
  - Romanian Public Interest Oversight Body of Accounting Profession – Romania
  - Auditing Oversight Authority – Slovakia
  - Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
  - Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Spain
  - Revisorsnämnden – Sweden
  - Federal Audit Oversight Authority FAOA – Switzerland
2. Our comments in this letter reflect those matters on which we have achieved a consensus amongst the above-mentioned audit regulators. Nevertheless, they are not intended to include all comments that might be provided by these individual regulators and their respective jurisdictions.

### **Introductory Comments**

3. As audit regulators, our mandate encompasses the oversight of the independence of statutory auditors, based on the requirements applicable in our respective jurisdictions.
4. The IESBA Code of Ethics is used in several jurisdictions, but not in all of them, and is not mandatory for auditors. Even for those jurisdictions that do not use it, we clearly see an interest in enhancing its content, as it is used as a basis for some benchmarks at international level. Moreover, a number of audit firms and networks have voluntarily committed to complying with the IESBA Code.
5. Our comments hereafter convey our support for enhancing the content of the IESBA Code.

## Comments

*Auditors' behavior and contribution to the public interest: importance of clear limits on provision of "non-assurance services"*

6. As audit regulators, we are particularly focused on the auditor's contribution to the public interest, and accordingly, on the independence of the auditor from the audited entity. The auditor should be and appear to be in a position where his judgment cannot be unduly influenced.
7. We believe that setting clear lines with regards to the non-assurance services that an auditor is entitled to provide or not to an audit client is of primary importance. Clear rules allow for consistency in application and for a homogeneous protection of the auditor's independence. Consistency in application of the ethics rules allows for a level playing field for auditors, and is likely to create more security for users of the audited financial statements.

*Support for strengthening the prohibitions of non assurance services*

8. We support the idea of strengthening the provisions in the Code of ethics dealing with non-assurance services.
9. As a general principle, limiting where possible, specific exemptions to the general provisions set by the Code is, in our view, a step forward in enhancing the Code. Accordingly, we believe that deleting emergency exceptions, as suggested by the proposal, is an improvement.
10. Nevertheless, we are of the view that the proposals included in the exposure draft will not sufficiently change the manner in which auditors deal with those issues, and that room for interpretation remains in the Code regarding the provision of non-assurance services by auditors.

*Audit reform in Europe*

11. We suggest that the Board allocates sufficient time in the context of this project to work on the prohibitions that are addressed by the recent audit reform in Europe.<sup>1</sup> We suggest that the Code take into account the level of requirements set by the European regulation. Indeed, a code that is less stringent than the legal framework in force would impair its potential applicability in the countries applying the European Union's regulation. Consistency with the applicable legal requirements for ethics would allow for a wider recognition of the Code.
12. Hence, we believe that the Board should investigate the following areas of differences between the regulation and the Code:
  - the requirement to systematically obtain the approval of the audit committee for the provision of non-assurance services other than those which are specifically prohibited,
  - the period covered by the prohibitions for an audit firm and any member of its network to provide non-assurance services to any statutory audit client, to its parent undertaking or to its controlled undertakings,
  - the fee limit and capping of non-assurance services, and
  - the level of prohibition of tax services.

---

<sup>1</sup> Directive 2014/56/CE, Regulation 537/2014

13. Moreover, we believe the Board should consider the option introduced by the European regulation allowing the European Member States to establish stricter conditions than those provided for by the regulation with regards to the list of prohibited non-assurance services. The adoption of a stricter approach in this area in several jurisdictions is not to be disregarded. The current option to adopt more restrictive national rules on the provision of non-assurance services could affect the conclusion that has been reached by the Board (i.e. "*the Code's provisions concerning non-assurance services are still robust in protecting the public interest*"<sup>2</sup>) after it conducted a benchmarking survey in March 2013 which sought to understand the extent to which the responding countries are more restrictive in their national ethics requirements than the Code with respect to certain types of non-assurance services.
14. In this context, and given the timeframe set by the European audit reform, we would encourage the Board not to limit the ambition of its project to the current proposals, but to continue dedicating time and resources to the work stream on the enhancement of provisions related to "non-assurance services".

*Enforceability and other concerns from audit regulators*

15. Enforceability of the ethical provisions that apply to auditors and furthermore the fact that the Code allows for consistent application by different auditors, is an area of concern for us. We would therefore encourage the IESBA to take advantage of the current project to revisit the Code's provisions related to non assurance services and to minimize the room for interpretation that could potentially result in inconsistencies in their application.
16. We furthermore would like to suggest that the Board incorporate documentation requirements that should be sufficiently comprehensive and detailed to allow the regulator to obtain a precise picture of the non-assurance services performed.

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 Laurence Duflo at the Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (+33 1 44 51 09 36).

Yours sincerely,

Audit regulator of:

- |                  |              |               |
|------------------|--------------|---------------|
| • Austria        | • Hungary    | • Romania     |
| • Czech Republic | • Ireland    | • Slovakia    |
| • Denmark        | • Lithuania  | • Slovenia    |
| • Estonia        | • Luxembourg | • Spain       |
| • France         | • Norway     | • Sweden      |
| • Germany        | • Portugal   | • Switzerland |

---

<sup>2</sup> IESBA Exposure Draft *Non Assurance Services* Explanatory Memorandum, « Background », page 4

## Annexe 7

### Bonne pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau

le 19 décembre 2014

Décision 2014-03

***Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes***  
***Identification et promotion d'une bonne pratique professionnelle***  
***en application de l'article L.821-1 du code de commerce***  
***relative à l'appartenance à un réseau***  
***au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes***

En application de l'article L.821-1 du code de commerce, le Haut Conseil, au cours de sa séance du 18 décembre 2014, a identifié et promu au rang de bonne pratique professionnelle la « *Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes* ». Cette pratique, jointe en annexe, a été élaborée conjointement avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes après échanges avec le ministère de la Justice et des Libertés.

***Christine THIN***

***Présidente***



## **Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes**

Identifiée comme bonne pratique professionnelle  
par le Haut Conseil du commissariat aux comptes

### **SYNTHESE**

Cette bonne pratique professionnelle a pour objectif d'aider les commissaires aux comptes à analyser leur situation au regard des règles d'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

### **SOMMAIRE**

<b>PREAMBULE</b> .....	<b>3</b>
<b>1. LECTURE DE L'ARTICLE 22 DU CODE DE DEONTOLOGIE</b> .....	<b>3</b>
1.1 Lecture combinée des alinéas 1 et 2 .....	4
1.2 Caractéristiques du réseau .....	4
1.3 Conséquences pratiques sur l'analyse à mener .....	5
<b>2. DEMARCHE D'ANALYSE</b> .....	<b>6</b>
2.1 Présentation schématisée de la démarche d'analyse .....	7
2.2 Commentaires détaillés .....	8
<b>3. ANALYSE DETAILLEE DES INDICES DE L'ARTICLE 22 DU CODE DE DEONTOLOGIE</b> .....	<b>10</b>
3.1 Indice a) Une direction ou une coordination commune au niveau national ou international .....	10
3.1.1 Eléments pouvant caractériser l'indice a) .....	10
3.1.2 Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau .....	11
3.2 Indice b) Tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger .....	11
3.2.1 Eléments pouvant caractériser l'indice b) .....	11
3.2.2 Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau .....	11
3.3 Indice c) La possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires .....	12
3.3.1 Eléments pouvant caractériser l'indice c) .....	12
3.3.2 Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau .....	12
3.4 Indice d) Une dénomination ou un signe distinctif communs .....	12
3.4.1 Eléments pouvant caractériser l'indice d) .....	12
3.4.2 Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau .....	12

**Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes**

<b>3.5</b>	<b>Indice e) Une clientèle habituelle commune .....</b>	<b>13</b>
3.5.1	Eléments pouvant caractériser l'indice e) .....	13
3.5.2	Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau .....	13
<b>3.6</b>	<b>Indice f) L'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires .....</b>	<b>13</b>
3.6.1	Eléments pouvant caractériser l'indice f) .....	13
3.6.2	Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau .....	14
<b>3.7</b>	<b>Indice g) L'élaboration ou le développement d'outils techniques communs .....</b>	<b>14</b>
3.7.1	Eléments pouvant caractériser l'indice g) .....	14
3.7.2	Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau .....	14

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

## PREAMBULE

La présente pratique professionnelle est le résultat d'une réflexion concertée entre le Haut Conseil du commissariat aux comptes et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes après échanges avec le ministère de la Justice et des Libertés.

Conformément aux dispositions de l'article L.821-1 du code de commerce, elle a été identifiée par le Haut Conseil du commissariat aux comptes comme bonne pratique professionnelle lors de sa séance du 18 décembre 2014.

Cette pratique est prise en considération par les commissaires aux comptes membres d'organisations ou qui simplement entretiennent des liens avec d'autres professionnels lorsqu'ils analysent leur situation au regard des règles d'appartenance à un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

Dans le présent document, ces organisations, qui peuvent être en pratique qualifiées de « groupement », d'« alliance », d'« association » sont dénommées « ensemble » de personnes et/ou d'entités.

L'expression « ensemble » vise un ensemble de personnes et/ou d'entités, structuré autour de relations contractuelles ou statutaires. Dans certains cas cependant, « l'ensemble » peut aussi résulter de situations de fait (« ensemble » de fait).

## 1. LECTURE DE L'ARTICLE 22 DU CODE DE DEONTOLOGIE

La notion de « réseau » n'a pas été définie à proprement parler par le législateur<sup>1</sup>.

L'article 22 du code de déontologie en dessine toutefois les contours.

### Article 22 du code de déontologie

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

*(...) Constituent des indices de son appartenance à un tel réseau :*

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

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

*En cas de doute sur son appartenance à un réseau, le commissaire aux comptes saisit pour avis le Haut Conseil du commissariat aux comptes. »*

<sup>1</sup> Selon M. Philippe Marini, rapporteur du projet de loi de sécurité financière devant le Sénat, le dispositif mis en place a évité de donner une définition du réseau multidisciplinaire car cette notion correspond à une « réalité économique pouvant revêtir diverses formes et difficile à appréhender d'un point de vue juridique ». Par ailleurs, pour le législateur de l'époque, donner une définition du réseau risquait d'être contre-productif en facilitant les contournements de la loi.

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

### 1.1 - Lecture combinée des alinéas 1 et 2

Le premier alinéa de l'article 22 du code de déontologie approche la notion de réseau au travers de caractéristiques.

Le second alinéa énumère quant à lui un certain nombre d'indices. Ces indices doivent aider à déterminer si un « ensemble » présente les caractéristiques d'un réseau au sens de l'alinéa 1 de l'article 22 du code de déontologie. Les indices n'ont donc pas vocation à se substituer à ces caractéristiques.

### 1.2 - Caractéristiques du réseau

L'article 22 du code de déontologie précise que le réseau est pluridisciplinaire, national ou international, et que les membres ont un intérêt économique commun.

#### Pluridisciplinarité du réseau

Au vu des dispositions législatives et des débats ayant présidé à l'élaboration des règles applicables au réseau, la notion de « pluridisciplinarité » semble avoir été utilisée pour insister sur la nécessité de séparer l'audit et le conseil et renforcer les règles visant à préserver l'indépendance du commissaire aux comptes lorsque ce dernier appartient à un « réseau » qui offre d'autres services que l'audit.

Ainsi, devraient être exclus de l'analyse de l'appartenance à un réseau, les « ensembles » mono disciplinaires ayant pour seule activité le commissariat aux comptes.

Par ailleurs, la qualification de réseau ne peut pas résulter de la mise en œuvre par des personnes et/ou entités, d'activités qui ne sont pas professionnelles<sup>2</sup>.

#### Caractère national ou international du réseau

Les membres d'un « ensemble » qui seraient implantés à l'étranger sont à prendre en compte dans l'analyse.

Par ailleurs, la dimension nationale incluant la dimension locale ou régionale, les « ensembles » à caractère local ou régional sont susceptibles de constituer un réseau et entrent ainsi dans le champ de l'analyse.

#### Nombre de membres

Le texte ne se prononce pas sur le nombre de membres du réseau. Aussi, un réseau pourrait être identifié à partir de deux personnes et/ou entités juridiquement distinctes.

#### Intérêt économique commun des membres

La notion d'intérêt économique commun des membres est au cœur de la qualification d'un réseau.

La référence à l'intérêt économique commun, qui figure au second alinéa de l'article L.822-11 du code de commerce<sup>3</sup>, a été introduite par la loi de sécurité financière et résulte d'un amendement du député Philippe Houillon qui visait à écarter le cas des « ensembles » purement techniques ou qui ne servaient qu'à échanger des informations. C'est donc l'intérêt économique commun qui distingue le réseau de l'association technique dont l'« unique objet [est] l'élaboration ou le développement [d'outils techniques communs], le partage de connaissances ou l'échange d'expériences ».

Lorsque les autres caractéristiques du réseau sont satisfaites, l'existence d'un intérêt économique commun au sens de l'article 22 du code de déontologie entre un commissaire aux comptes et une autre personne constitue une composante nécessaire et suffisante à la qualification de réseau.

<sup>2</sup> Les activités de la vie privée telles que la participation à un club sportif ou à une association caritative n'ont pas à être considérées.

<sup>3</sup> Ce second alinéa fait référence « aux réseaux dont les membres ont un intérêt économique commun »

**Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes**

**1.3 - Conséquences pratiques sur l'analyse à mener**

Au sens du code de déontologie, un réseau serait un « ensemble » :

- 1°) constitué au minimum de deux professionnels (personnes et/ou entités juridiquement distinctes) dont l'un au moins exerce une activité de commissariat aux comptes,
- 2°) pluridisciplinaire (étant précisé que l'expertise comptable est une activité à distinguer du commissariat aux comptes),
- 3°) ayant un caractère local/régional, national ou international,
- 4°) dont les membres ont un intérêt économique commun.

Les caractéristiques 1 et 2 présentant un caractère factuel et la caractéristique 3 ne présentant pas de caractère discriminant, il ressort de ce qui précède que l'appréciation de l'existence d'un intérêt économique commun est au cœur de la qualification de réseau et permet de distinguer ce dernier de la « simple » association technique.



Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

## 2. DEMARCHE D'ANALYSE

L'article 22 du code de déontologie dispose que : « *Préalablement à toute acceptation d'une mission de certification des comptes et au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il appartient ou non à un réseau pluridisciplinaire, national ou international, dont les membres ont un intérêt économique commun.* ».

La démarche d'analyse visant à apprécier si un « ensemble » constitue un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie est présentée ci-après sous forme d'un schéma (en 2.1), complété de commentaires détaillés (en 2.2).

Cette démarche comporte quatre étapes :

- une **étape préliminaire** aux fins de prise de connaissance de « l'ensemble » et des personnes et/ou entités qui le constituent ;
- une **étape destinée à examiner les caractéristiques de « l'ensemble »** (étape 1) ;
- une **étape d'analyse individuelle des indices**, en vue de déterminer si un indice peut, à lui seul, caractériser l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.  
Elle est décomposée en deux sous-étapes :
  - une étape visant à identifier, à partir des éléments constatés si un indice de l'article 22 du code de déontologie est constitué (étape 2a). Au sens de cette bonne pratique, un indice est réputé constitué (ou caractérisé) lorsqu'il est identifié et porteur d'intérêt économique commun ;
  - dans l'affirmative, une étape permettant d'apprécier si l'indice ainsi constitué, caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie (étape 2b) ;
- une **étape d'analyse de l'effet combiné des indices**<sup>4</sup> en vue de déterminer si cet effet combiné caractérise l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie (étape 3).

La démarche d'analyse repose sur les principes qui suivent :

- un « ensemble » de personnes et/ou entités peut être structuré autour de relations contractuelles ou statutaires. Dans certains cas cependant, un « ensemble » peut aussi résulter de situations de fait (« ensemble » « de fait ») ;
- une attention particulière doit être portée à l'analyse du périmètre de « l'ensemble » : l'existence d'un réseau entre plusieurs personnes et/ou entités d'un « ensemble » n'entraîne pas de façon systématique l'appartenance des autres personnes et/ou entités de cet « ensemble » à ce même réseau ;
- pour l'appréciation des indices au regard de l'intérêt économique commun :
  - il conviendra de **tenir compte du caractère significatif des éléments constatés, pour l'appréciation duquel sont notamment prises en considération des notions de quantité, de permanence, de durée, de récurrence** ;
  - dans certains cas, la présence d'un seul indice peut suffire à caractériser l'existence d'un réseau (étape 2b) ;
  - dans d'autres cas, la combinaison avec d'autres indices devra être envisagée et appréciée en tenant compte notamment du contexte et de la nature des éléments caractérisant les indices (étape 3) ;
- compte tenu du caractère spécifique de chaque situation, une analyse doit être menée au cas par cas. Cette analyse doit faire l'objet d'une actualisation régulière.

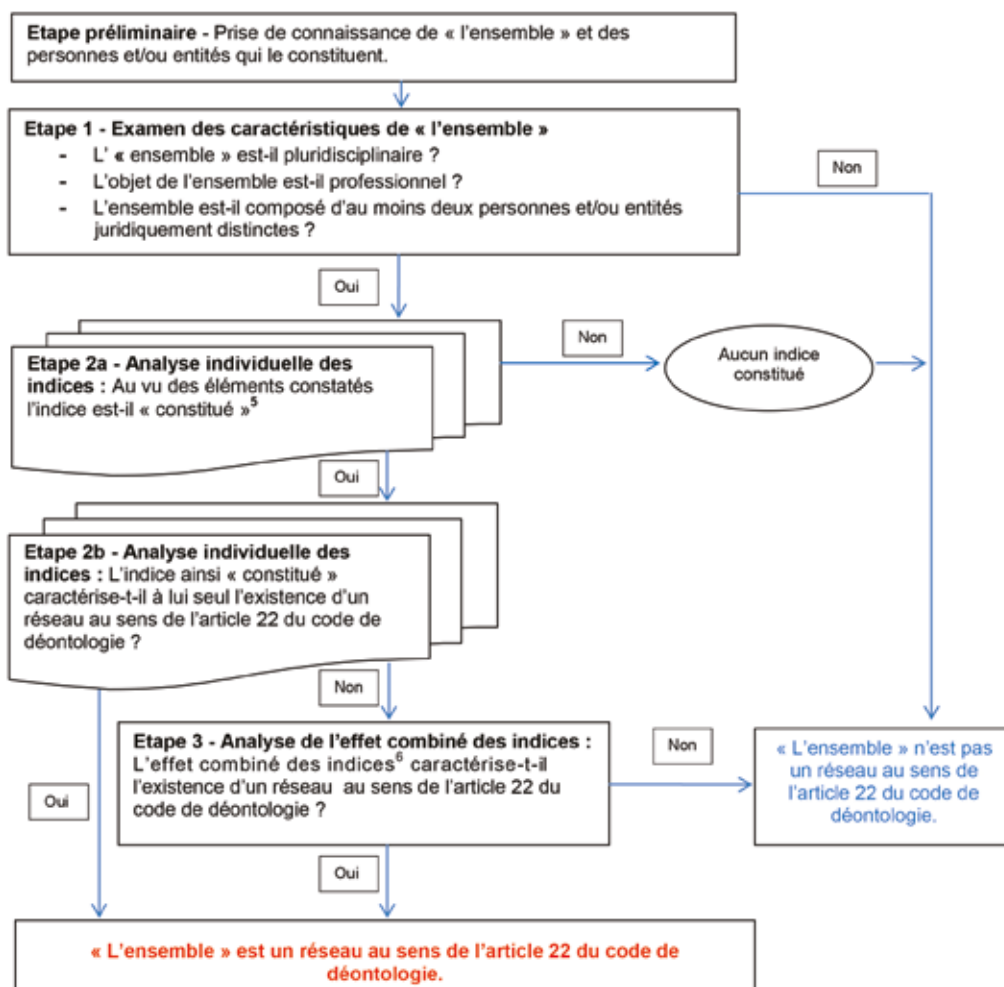
<sup>4</sup> Sont à considérer à côté des indices constitués, les indices identifiés afin d'examiner au niveau de l'analyse d'ensemble des indices si chacun de ces derniers, rapprochés des autres, contribuent à la formation d'un intérêt économique commun.



**Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes**

**2.1 - Présentation schématisée de la démarche d'analyse**

Cette démarche d'analyse doit nécessairement être menée à la lumière des commentaires qui l'accompagnent.



<sup>5</sup> L'indice est constitué (ou caractérisé) lorsqu'il est identifié et porteur d'intérêt économique commun

<sup>6</sup> Sont à considérer à côté des indices constitués les indices identifiés afin d'examiner au niveau de l'analyse d'ensemble des indices si chacun de ces derniers, rapprochés des autres, contribuent à la formation d'un intérêt économique commun.

**Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes**

## **2.2 - Commentaires détaillés**

### **Etape Préliminaire - Prise de connaissance de « l'ensemble » et des personnes et/ou entités le constituant**

Cette prise de connaissance pourra être réalisée en collectant notamment les informations suivantes :

- objet de « l'ensemble » : activités menées et objectifs poursuivis par les personnes et/ou entités de « l'ensemble » ;
- composition de « l'ensemble » : nombre de personnes et/ou entités, qualité et conditions d'adhésion ;
- organisation de « l'ensemble » : ensemble structuré autour de relations contractuelles ou statutaires ou pouvant résulter dans certains cas de situations de fait (adresses des activités, partage de moyens d'exercice, mode d'exercice...) ;
- couverture géographique de « l'ensemble » (locale, nationale ou internationale).

### **Etape 1 - Examen des caractéristiques de « l'ensemble »**

L'étape 1 a pour objectif de déterminer si « l'ensemble » présente les trois caractéristiques du réseau définies à l'alinéa 1 de l'article 22 du code de déontologie : être pluridisciplinaire, comporter au minimum deux personnes et/ou entités juridiquement distinctes et avoir un objet professionnel.

#### **Conclusion de l'étape 1 :**

- si une seule des réponses à ces 3 questions est négative, « l'ensemble » n'est pas un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie,
- si les réponses à ces trois questions sont positives, il convient de passer à l'étape 2.

### **Etape 2 - Analyse individuelle des indices visés au second alinéa de l'article 22 du code de déontologie**

L'étape 2 a pour objectifs :

- de considérer, à partir des éléments constatés, si l'indice examiné est constitué c'est-à-dire s'il est identifié et porteur d'intérêt économique commun (étape 2a) ;
- dans l'affirmative, d'apprécier si l'indice ainsi constitué caractérise, à lui seul, l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie, entre les personnes et/ou entités de « l'ensemble » (étape 2b).

La partie 3 du présent document présente, d'une part, des éléments permettant d'apprécier pour chacun des indices s'il est constitué et, d'autre part, des éléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

#### **Conclusion de l'étape 2 :**

- si aucun indice n'est constitué, « l'ensemble » n'est pas un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie ;
- si un indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau entre les personnes et/ou entités de « l'ensemble », cet ensemble est un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie et l'analyse s'arrête ;
- si aucun indice constitué ne caractérise à lui seul l'existence d'un réseau entre les personnes et/ou entités de « l'ensemble », mais qu'un ou plusieurs indices sont constitués, il convient de passer à l'étape 3.

**Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes**

**Etape 3 - Analyse de l'effet combiné des indices<sup>7</sup> en vue de déterminer s'il caractérise l'existence d'un réseau**

L'étape 3 a pour objectif de déterminer si l'effet combiné des indices<sup>7</sup>, caractérise l'existence d'un réseau entre les personnes et/ou entités de « l'ensemble ».

**Conclusion de l'étape 3 :**

- si l'effet combiné des indices ne caractérise pas l'existence d'un réseau entre les personnes et/ou entités de « l'ensemble », cet ensemble ne constitue pas un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie ;
- si l'effet combiné des indices caractérise l'existence d'un réseau entre les personnes et/ou entités de « l'ensemble », cet ensemble est un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

<sup>7</sup> Sont à considérer à côté des indices constitués les indices identifiés afin d'examiner au niveau de l'analyse d'ensemble des indices si chacun de ces derniers, rapprochés des autres, contribuent à la formation d'un intérêt économique commun.

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

### 3. ANALYSE DETAILLEE DES INDICES DE L'ARTICLE 22 DU CODE DE DEONTOLOGIE

L'analyse des indices de l'article 22 du code de déontologie permet d'apprécier l'existence d'un intérêt économique commun entre les personnes et/ou entités d'un « ensemble », au sens de cet article.

En lien avec la démarche d'analyse présentée en partie 2, sont proposés ci-après pour chaque indice :

- des éléments permettant de caractériser un indice (i.e. de conclure qu'un indice est constitué) ;
- des éléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

Il est précisé que ces éléments n'ont pas vocation à être exhaustifs. D'autres éléments pourraient être identifiés pour caractériser les indices ou apprécier leurs effets.

#### 3.1 - Indice a) Une direction ou une coordination commune au niveau national ou international

##### 3.1.1 - Éléments pouvant caractériser l'indice a)

###### Direction commune

Une direction commune au sens de l'article 22 a) du code de déontologie suppose :

- que des décisions prises au niveau de « l'ensemble », s'imposent aux entités et/ou personnes qui le constituent ;
- que ces décisions tendent à la réalisation d'objectifs de développement économique ou financier de tout ou partie de « l'ensemble ».

Ces décisions peuvent porter par exemple sur l'usage d'une dénomination commune, l'interdiction d'offrir certains services, l'organisation interne des membres, ...

Ainsi, la notion de direction commune implique l'existence d'un pouvoir de coercition de « l'ensemble » sur les personnes et/ou entités le constituant, ce pouvoir étant accepté par ces dernières comme une contrepartie de l'adhésion à l'« ensemble ».

Il est précisé que le lien capitalistique entre des personnes et/ou entités n'est pas un critère suffisant pour révéler l'existence d'un pouvoir de direction, la participation au capital n'équivalant pas nécessairement à l'administration de la société et à la détention des droits de vote.

Toutefois, la détention majoritaire du capital conduisant généralement au contrôle d'une personne sur une autre (droit de vote généralement lié à la détention du capital), le lien capitalistique ne peut être ignoré au titre de l'examen de l'indice a) dès lors qu'il a pour conséquence un pouvoir de décision tel que visé ci-dessus.

Par ailleurs, les textes ne visant ni les personnes, ni le mode de direction, ni la structure/l'entité dans laquelle la direction opère, la notion de direction peut revêtir diverses formes, par exemple :

- présence de dirigeants (personnes physiques ou non) communs à plusieurs personnes et/ou entités ;
- existence d'un organe de direction au niveau de « l'ensemble » : président, mandataires sociaux, « board », comité de direction, comité exécutif, ...

###### Coordination commune

La notion de coordination commune implique une volonté des entités et/ou personnes d'agir ensemble aux fins de réalisation d'objectifs de développement économique ou financier de tout ou partie de « l'ensemble ».



**Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes**

**Observation**

Les notions de direction/coordination commune n'apparaissent pas impliquer nécessairement l'existence d'une structure dédiée ou spécifique.

Des personnes et/ou entités pourraient avoir des dirigeants communs sans qu'existe une structure commune à ces personnes et/ou entités. Cette organisation commune devrait toutefois être formalisée par un accord de volonté (contrat, protocole,...).

Inversement, la seule participation/adhésion à une même structure (société, association, GIE...) n'apparaît pas révéler l'existence d'une direction/coordination commune au sens de l'article 22 du code de déontologie sauf à ce que les décisions prises au niveau de la structure aient pour objectif le développement économique ou financier des personnes et/ou entités la composant.

**3.1.2 - Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau**

Le caractère significatif de l'impact des décisions de « l'ensemble » ou des actions menées ensemble sur le développement économique ou financier des personnes et/ou entités de l'ensemble est un élément qui permet d'apprécier si l'indice caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

**3.2 - Indice b) Tout mécanisme conduisant à un partage des revenus ou des résultats ou à des transferts de rémunération ou de coûts en France ou à l'étranger**

**3.2.1 - Eléments pouvant caractériser l'indice b)**

Il apparaît que plusieurs mécanismes peuvent être considérés comme correspondant à ceux visés à l'indice b).

- Le **lien capitalistique** entre des personnes et/ou entités, quel que soit le niveau de détention de capital, peut conduire à un mécanisme de partage de résultats, les détenteurs du capital étant notamment destinés à percevoir des dividendes.
- La **mise en commun de moyens** constitue un mécanisme de transferts de rémunération ou de coûts dès lors qu'elle conduit des personnes et/ou entités de « l'ensemble » à prendre en charge des coûts à la place d'autres personnes de cet « ensemble ». La mise en commun de moyens peut être organisée au sein d'une structure dédiée ou résulter d'une pratique coordonnée.  
A l'inverse, la mise en commun de moyens sans transfert de coûts ayant pour seul objet la mutualisation des coûts ou la réalisation d'économie d'échelle n'apparaît pas relever de l'indice b).
- Le **recours aux services d'une personne et/ou entité** (délégation d'une mission ou d'un travail spécifique) pour la réalisation d'une prestation pour le compte d'une autre personne et/ou entité de l'« ensemble » apparaît également pouvoir caractériser l'indice b). Un tel recours conduit en effet à transférer une partie des coûts et des revenus d'une personne et/ou entité vers une autre.  
Aussi, la pratique qui consiste à recourir à des collaborateurs externes/experts pour réaliser certains travaux nécessitant un savoir-faire spécifique apparaît pouvoir relever de l'indice b de l'article 22 du code de déontologie.

**3.2.2 - Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau**

Le caractère significatif des éléments constitutifs de l'indice b est un élément qui permet d'apprécier si l'indice caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

Le caractère significatif s'apprécie au cas par cas au regard d'agréats pertinents.

Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

### **3.3 - Indice c) La possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires**

#### *3.3.1 - Eléments pouvant caractériser l'indice c)*

Il apparaît que cet indice ne nécessite pas d'être explicité pour être appréhendé.

Il est toutefois précisé que la rétribution d'affaires peut revêtir plusieurs formes. Il pourrait s'agir aussi bien de commissions versées en rémunération d'apports d'affaires, mais également de redevances assises sur le chiffre d'affaires ou toute autre forme de « cotisations » qui aurait pour objet la rémunération d'apports d'affaires.

#### *3.3.2 - Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau*

Le caractère significatif des commissions versées en rétribution d'apports d'affaires est un élément qui permet d'apprécier si l'indice caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

### **3.4 - Indice d) Une dénomination ou un signe distinctif communs**

#### *3.4.1 - Eléments pouvant caractériser l'indice d)*

Un nom, un sigle, un logotype, un label sont autant d'éléments qui apparaissent répondre à ce qui est visé par l'indice d).

Caractérise une dénomination commune :

- l'adoption par toutes les personnes et/ou entités de « l'ensemble » de la même dénomination sociale ;
- l'ajout du nom de « l'ensemble » à la dénomination propre de la personne et/ou de l'entité ;
- l'utilisation d'une seule et même marque supplantant la dénomination sociale de chaque personne ou entité de l'ensemble ;
- l'utilisation d'un nom commercial commun.

Caractérise un signe distinctif commun :

- la mention de l'appartenance à un « ensemble » en conservant une dénomination sociale propre ;
- la mention de l'application d'un même label qualité ou de valeurs communes.

Tant pour la dénomination commune que pour le sigle distinctif commun l'indice n'est constitué que s'il s'avère porteur d'un intérêt économique commun. Ce sera le plus souvent le cas pour la dénomination commune. En revanche, l'usage d'un signe distinctif commun devra faire l'objet d'une analyse au cas par cas en vue de déterminer s'il est porteur d'un intérêt économique commun.

#### *3.4.2 - Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau*

L'usage d'une dénomination commune apparaît le plus souvent être de nature à caractériser à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

L'usage d'un signe distinctif commun devrait le plus souvent être combiné à d'autres indices pour révéler l'existence d'un réseau.



Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

### **3.5 - Indice e) Une clientèle habituelle commune**

#### *3.5.1 - Eléments pouvant caractériser l'indice e)*

Il convient de distinguer la notion de clientèle habituelle commune de celle de clients communs résultant de relations professionnelles.

Pour caractériser cet indice, il conviendrait que la clientèle commune, quelle que soit son importance, résulte d'une démarche commerciale commune (démarche volontaire commune visant au développement économique ou financier de tout ou partie de « l'ensemble »).

Deux éléments permettant de caractériser cette démarche volontaire ont été identifiés :

- le fait que « l'ensemble » propose à ses clients de recourir à des prestataires référents (les personnes et/ou entités peuvent être identifiées par zone géographique/secteur d'activité, en raison de compétences spécifiques...);
- l'élaboration d'une démarche commerciale commune.

La recommandation de professionnels conduisant à l'existence de clients communs n'apparaît pas caractériser à elle seule un mécanisme qui relève de l'indice e).

#### *3.5.2 - Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau*

Le caractère significatif de la clientèle habituelle commune résultant d'une démarche volontaire est un élément qui permet d'apprécier si l'indice caractérise à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

### **3.6 - Indice f) L'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires**

#### *3.6.1 - Eléments pouvant caractériser l'indice f)*

Il apparaît que cet indice ne nécessite pas d'être explicité pour être appréhendé.

Toutefois, pour que cet indice soit caractérisé, il n'apparaît pas nécessaire que la communication au public (site, plaquette,...) soit obligatoirement une communication commune aux personnes et/ou entités.

Plusieurs éléments susceptibles de caractériser cet indice ont été identifiés :

- le renvoi du site Internet d'une personne et/ou entité vers un site Internet destiné au public mentionnant l'existence de compétences pluridisciplinaires et présentant « l'ensemble » ou des personnes et/ou entités de l'ensemble ;
- la présentation d'une offre de services pluridisciplinaires, incluant les services offerts par les personnes et/ou entités : « l'ensemble » propose à ses clients de recourir à des prestataires référents (les personnes et/ou entités pouvant être identifiées par zone géographique/secteur d'activité, en raison de compétences spécifiques...);
- la communication sur les clients de « l'ensemble » (plutôt que ceux de chacune des personnes et/ou entités de « l'ensemble »);
- la mise à la disposition du public, dans le cadre d'une offre de services :
  - d'un annuaire et/ou d'une carte localisant géographiquement les personnes et/ou entités de « l'ensemble »...
  - ou de brochures d'information sur les sujets techniques spécifiques tels que les règles juridiques et fiscales importantes dans des pays dans lesquels des personnes et/ou entités de l'ensemble » sont présents.

**Pratique professionnelle relative à l'appartenance à un réseau  
au sens de l'article 22 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes**

**3.6.2 - Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau**

Il n'a pas été identifié d'élément permettant d'envisager que l'indice f) puisse caractériser à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

Cet indice devrait le plus souvent être combiné à d'autres indices pour révéler l'existence d'un réseau.

**3.7 - Indice g) L'élaboration ou le développement d'outils techniques communs**

**3.7.1 - Eléments pouvant caractériser l'indice g)**

Pour que l'indice g) soit constitué, il apparaît que l'élaboration d'outils communs devrait résulter d'une volonté d'établir ensemble des documents. Ainsi, le seul partage d'outils élaborés par des personnes et/ou entités de façon isolée ne répondrait pas à cet indice.

Par ailleurs, il apparaît que l'indice g) pourrait être caractérisé par :

- l'existence d'outils portant sur des matières relatives aux techniques et pratiques professionnelles ou sur tout autre domaine pouvant intéresser les personnes et/ou entités de « l'ensemble » (gestion des affaires, marketing, ressources humaines...) ;
- quand bien même il ne serait pas fait obligation aux personnes et/ou entités d'en faire usage.

Il est rappelé que pour que cet indice soit constitué les outils techniques communs doivent être porteurs d'un intérêt économique commun, ce qui n'est pas le cas en particulier pour les associations techniques visées au § 1.2.

**3.7.2 - Eléments permettant d'apprécier si l'indice constitué caractérise à lui seul l'existence d'un réseau**

Il n'a pas été identifié d'élément permettant d'envisager que l'indice g) puisse caractériser à lui seul l'existence d'un réseau au sens de l'article 22 du code de déontologie.

Cet indice devrait le plus souvent être combiné à d'autres indices pour révéler l'existence d'un réseau.

## Annexe 8

### Bonne pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux

le 14 avril 2014  
Décision 2014-02

***Décision du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes***  
***Identification et promotion d'une bonne pratique professionnelle***  
***relative à la révélation des faits délictueux au procureur de la République***  
***en application de l'article L.821-1 du code de commerce***

En application de l'article L.821-1 du code de commerce, le Haut Conseil a identifié et promu au rang de bonne pratique professionnelle la « *Pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux au procureur de la République* » élaborée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Cette pratique est jointe en annexe.

***Christine THIN***

***Présidente***

## Pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux au procureur de la République

Identifiée comme bonne pratique professionnelle  
par le Haut Conseil du commissariat aux comptes

### SYNTHESE

Cette bonne pratique professionnelle a pour objectif de préciser les modalités d'application relatives à l'obligation faite au commissaire aux comptes de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance. Elle est annexée à la circulaire du 18 avril 2014 du Ministère de la Justice.

### SOMMAIRE

#### PREAMBULE

1. TEXTES APPLICABLES.....	3
2. DEFINITIONS ET PRINCIPES GENERAUX EN MATIERE DE REVELATION DES FAITS DELICTUEUX.....	4
2.1 Définition des faits délictueux.....	4
2.2 La qualification de l'infraction est de la compétence du procureur de la République.....	4
2.3 L'opportunité des poursuites.....	4
2.4 Prescription et amnistie.....	4
2.5 Territorialité de l'infraction.....	4
3. MISSIONS CONCERNEES PAR L'OBLIGATION DE REVELATION.....	5
3.1. La mission de contrôle légal.....	5
3.2. Autres missions confiées à un commissaire aux comptes et prévoyant la révélation.....	5
3.3. Exemples de missions confiées à un commissaire aux comptes ne prévoyant pas la révélation.....	6
4. FAITS DELICTUEUX VISES PAR L'OBLIGATION DE REVELATION.....	6
4.1 Le cadre de la mission de contrôle légal de l'entité.....	6
4.2. Situations pouvant conduire à la constatation de faits délictueux.....	7
4.3 Faits antérieurs à la nomination.....	8

4.4 Faits postérieurs ou découverts postérieurement à la mission .....	8
4.5 Faits ayant déjà fait l'objet d'un dépôt de plainte.....	8
<b>5. MISE EN OEUVRE DE L'OBLIGATION DE REVELER.....</b>	<b>9</b>
5.1. Démarche commentée.....	9
5.2. Echanges avec l'autorité judiciaire.....	9
5.2.1. Procureur / Magistrat référent.....	9
5.2.2. Commission de liaison avec les commissaires aux comptes.....	10
<b>6. MODALITES PRATIQUES DE LA REVELATION DES FAITS DELICTUEUX....</b>	<b>10</b>
6.1 Forme de la révélation .....	10
6.2 Auteur de la révélation .....	10
6.3 Destinataire de la révélation.....	10
6.4 Délai de révélation.....	10
6.5 Responsabilité du commissaire aux comptes du fait d'une révélation.....	11
<b>7. ARTICULATION AVEC LA MISSION DE CONTROLE LEGAL DES COMPTES..</b>	<b>11</b>
7.1 Documentation des travaux .....	11
7.2 Obligation de déclaration à TRACFIN .....	11
7.3 Information des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et de l'organe délibérant .....	12
7.4 Incidence sur la certification .....	12
 <b>ANNEXES</b>	
ANNEXE 1 : Tableau des principales infractions en lien avec la mission.....	13
ANNEXE 2 : Exemple de courrier de révélation.....	22



## PREAMBULE

La présente pratique professionnelle a été élaborée par la CNCC après échanges avec le ministère de la Justice et le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

La direction des affaires criminelles et des grâces du Ministère de la Justice, qui, dans sa circulaire du 18 avril 2014, fait référence à la présente pratique professionnelle ainsi que la direction des affaires civiles et du Sceau ont participé à ces échanges.

Conformément aux dispositions de l'article L.821-1 du code de commerce, la présente pratique professionnelle a été identifiée par le Haut Conseil du commissariat aux comptes comme bonne pratique professionnelle par décision du 14 avril 2014.

Cette pratique professionnelle est destinée à aider le commissaire aux comptes dans ses prises de décisions relatives à la révélation des faits délictueux au procureur de la République, en explicitant la nature des faits à révéler, le champ d'application de l'obligation de révélation, les modalités pratiques et les incidences de cette révélation sur sa mission. Dès lors que le commissaire aux comptes a un doute sur la nécessité de révéler des faits au parquet, il dispose d'un relais auprès de l'autorité judiciaire en consultant le parquet compétent ou la commission de liaison avec les commissaires aux comptes visée au paragraphe 5.2.2.

## 1. TEXTES APPLICABLES

L'obligation de révélation et la sanction applicable en cas de non révélation figurent aux articles L.823-12 (Obligation de révélation de faits délictueux) et L.820-7 (Sanction de la non-révélation de faits délictueux) du Code de commerce :

*Art. L. 823-12 C. com. : « Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission.*

*Ils révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation.*

*Sans préjudice de l'obligation de révélation des faits délictueux mentionnée à l'alinéa précédent, ils mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies au chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier.»*

*Art. L. 820-7 C.com. : « Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75.000 euros le fait, pour toute personne, exerçant les fonctions de commissaire aux comptes, de donner ou confirmer des informations mensongères sur la situation de la personne morale ou de ne pas révéler au procureur de la République les faits délictueux dont elle a eu connaissance.»*



## 2. DEFINITIONS ET PRINCIPES GENERAUX EN MATIERE DE REVELATION DES FAITS DELICTUEUX

### 2.1 Définition des faits délictueux

Sont des « faits délictueux » ceux susceptibles de recevoir une qualification pénale.

L'expression " faits délictueux " vise toutes les catégories d'infractions, indépendamment de leur qualification juridique de crime, de délit ou de contravention, quelle que soit la qualité ou la fonction de la personne ou de l'entité qui les a commis.

Elle vise des situations établies, objectivement constatées, par opposition à des suppositions ou à des soupçons.

### 2.2 La qualification de l'infraction est de la compétence du procureur de la République

Il n'appartient pas au commissaire aux comptes de qualifier l'infraction, cette qualification relevant de la seule compétence des autorités judiciaires.

### 2.3 L'opportunité des poursuites

L'opportunité des poursuites relève de la seule appréciation du Ministère public.

### 2.4 Prescription et amnistie

Les questions de prescription ou d'amnistie sont des questions complexes pour lesquelles le commissaire aux comptes n'est pas en mesure de disposer de l'ensemble des éléments d'appréciation et qui en tout état de cause relèvent de la seule appréciation du procureur de la République. Le commissaire aux comptes n'a donc pas à tenir compte de ces circonstances pour déterminer s'il doit ou non révéler les faits découverts. Il peut toutefois, s'il a des interrogations sur ces points, les évoquer avec la commission de liaison, le procureur ou le magistrat référent (cf. §5.2).

### 2.5 Territorialité de l'infraction

Les principes régissant l'application de la loi pénale française dans l'espace sont complexes. En effet, le principe général est que la loi pénale française est applicable aux seules infractions commises sur le territoire de la République. Toutefois, la compétence des juridictions françaises et l'applicabilité de la loi française sont étendues à un certain nombre de cas où les faits ont été commis à l'étranger.

Le commissaire aux comptes peut, s'il a des interrogations sur ces points, les évoquer avec la commission de liaison, le procureur ou le magistrat référent afin d'apprécier la nécessité d'une révélation, étant précisé que si les dirigeants de la société où il exerce son mandat sont susceptibles d'avoir participé à la commission des faits ou si ceux-ci ont une incidence sur les comptes de la société qu'il contrôle, le commissaire aux comptes devra en tout état de cause les révéler au parquet.

### 3. MISSIONS CONCERNEES PAR L'OBLIGATION DE REVELATION

Situé au chapitre III « De l'exercice du contrôle légal », section II « De la mission du commissaire aux comptes », l'article L. 823-12 alinéa 2 du code de commerce dispose : « Les commissaires aux comptes ... révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation ».

Le positionnement de l'obligation de révélation dans la section II du Chapitre III relative à la mission de contrôle légal du commissaire aux comptes et la lecture de l'alinéa 2 de l'article L. 823-12 en lien avec l'alinéa 1 (l'alinéa 2 qui impose l'obligation de révéler les faits délictueux s'articulant nécessairement avec l'alinéa 1 relatif à l'obligation de signaler « à la plus prochaine assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission ») conduisent à conclure que l'obligation de révélation porte sur les seuls faits délictueux dont le commissaire aux comptes a connaissance dans le cadre de sa mission<sup>1</sup>.

#### 3.1. La mission de contrôle légal

L'obligation de révélation s'applique à tout commissaire aux comptes nommé dans une entité pour la mission de certification des comptes prévue à l'article L. 823-9 du code de commerce (pour davantage de précisions voir le §4).

#### 3.2. Autres missions confiées à un commissaire aux comptes et prévoyant la révélation

En outre, certains textes spécifiques prévoient expressément l'obligation de révélation pour les commissaires aux comptes investis d'une mission particulière, autre que la certification des comptes, auprès de certaines entités.

Il en est notamment ainsi du commissaire aux comptes :

- désigné dans une CARPA pour vérifier les enregistrements comptables des opérations d'aide juridique et les états récapitulatifs annuels des règlements transmis à la Chancellerie (art. 30 loi du 10 juillet 1991 modifiée),
- procédant au contrôle de la comptabilité spéciale des mandataires de justice et de la représentation des fonds détenus (décret n° 85-1389 du 27 décembre 1985 relatif aux administrateurs judiciaires et aux mandataires judiciaires à la liquidation des entreprises).

La présente pratique professionnelle s'applique à ces missions spécifiques, sous réserve des adaptations nécessaires à leur mise en œuvre.

<sup>1</sup> Cette interprétation a été confirmée par un arrêt de la chambre criminelle de la Cour de cassation du 15 septembre 1999 qui a fait référence à la mission sous l'empire de la loi de 1966.

### 3.3. Exemples de missions confiées à un commissaire aux comptes ne prévoyant pas la révélation

Les textes encadrant, par exemple, les missions de commissariat aux apports, de commissariat à la fusion et de commissariat à la transformation ne prévoient pas d'obligation de révélation pour les commissaires aux comptes qui les exercent. A défaut de disposition prévoyant expressément cette obligation, le commissaire aux comptes n'a donc pas de révélation à effectuer dans le cadre de ces missions.

## 4. FAITS DELICTUEUX VISES PAR L'OBLIGATION DE REVELATION

### 4.1 Le cadre de la mission de contrôle légal de l'entité

Comme il a été exposé au paragraphe 3, l'obligation de révélation porte sur les faits délictueux dont le commissaire aux comptes a connaissance dans le cadre de l'accomplissement de la mission dans l'entité dans laquelle il est en fonction.

« L'accomplissement de la mission » s'entend des diligences visant à satisfaire aux objectifs de l'intervention du commissaire aux comptes telles que définies, le cas échéant, par les normes d'exercice professionnel applicables à l'intervention concernée.

La « mission » visée au précédent paragraphe s'entend de l'ensemble des interventions du commissaire aux comptes auprès de l'entité dans laquelle il exerce son mandat.

L'obligation de révélation des faits délictueux concerne les faits découverts par le commissaire aux comptes au sein de l'entité dont il est commissaire aux comptes, qu'ils soient découverts à l'occasion de la réalisation de la mission proprement dite ou d'autres travaux autorisés tels que des diligences directement liées à la mission (DDL)<sup>2</sup>.

Le commissaire aux comptes peut également avoir connaissance de faits délictueux commis dans une entité autre que celle dans laquelle il exerce son mandat. Il peut s'agir notamment de faits commis :

- dans une entité faisant partie du périmètre de consolidation et dont il a connaissance dans le cadre des travaux relatifs à l'audit des comptes consolidés ou à l'occasion de diligences directement liées. Dans ce cas, le commissaire aux comptes de l'entité consolidante est tenu de les révéler, notamment s'ils sont susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes consolidés ou s'ils sont susceptibles d'engager la responsabilité de l'entité dont il est commissaire aux comptes ou de ses dirigeants.  
Lorsqu'en application de l'article L. 822-15 du Code de commerce le commissaire aux comptes est délié de son secret professionnel vis-à-vis du commissaire aux comptes de l'entité dans laquelle les faits ont été commis (commissaire aux comptes de l'entité consolidante ou commissaire aux comptes de l'entité consolidée), il peut échanger avec lui sur ses constatations. La concertation des commissaires aux comptes de l'entité consolidante et de l'entité consolidée pourra donner lieu à une révélation commune des faits délictueux au parquet.

<sup>2</sup> Voir en ce sens la réponse de la commission des études juridiques EJ 2008-119 publiée au bulletin CNCC n° 154, p.407.

- dans une autre entité dans laquelle le commissaire aux comptes réalise des diligences directement liées (DDL) : il peut s'agir d'une entité contrôlante, d'une entité contrôlée hors consolidation ou encore d'une société cible (s'il s'agit de diligences d'acquisition). Dans ce cas, à moins qu'ils aient une incidence sur la société dans laquelle il exerce son mandat, le commissaire aux comptes n'a pas à révéler les faits délictueux.
- dans une entité tierce (clients ou fournisseurs par exemple) : il peut s'agir de faits dont le commissaire aux comptes a eu connaissance à l'occasion de circularisations dans le cadre de son audit des comptes. Dans ce cas également, le commissaire aux comptes n'a pas à révéler les faits délictueux.

L'obligation de révélation portant sur les faits délictueux dont le commissaire aux comptes a connaissance dans le cadre de l'accomplissement de sa mission, celui-ci ne sera pas amené à révéler, par exemple, des infractions au code de la route, aux règles d'hygiène et de sécurité ou des infractions du type harcèlement.

Un tableau joint en annexe 1 de la présente pratique professionnelle recense les principales infractions en lien avec la mission de contrôle légal des comptes.

#### 4.2. Situations pouvant conduire à la constatation de faits délictueux

La nature et l'étendue des diligences mises en œuvre dans chacune de ses interventions placent le commissaire aux comptes dans des positions différentes au regard de la possibilité d'avoir connaissance, ou non, de certains faits délictueux.

Il n'a pas à mettre en œuvre de diligences particulières ayant pour objectif de rechercher des faits susceptibles de recevoir une qualification pénale.

Toutefois, il peut arriver que le commissaire aux comptes reçoive des dénonciations concernant l'entité contrôlée. Dans ce cas, il apprécie dans quelle mesure il les prend en considération eu égard à la nature, au contexte de la dénonciation ainsi qu'au lien avec le cadre de sa mission. Ainsi, il n'est conduit à mener des investigations que si elles sont nécessaires à l'accomplissement de sa mission, notamment dans le cadre de la mise en œuvre de la NEP 240 «prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes».

L'audit réalisé en vue de la certification des comptes selon les normes d'exercice professionnel vise à obtenir une assurance raisonnable que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Le commissaire aux comptes relève les anomalies qui sont susceptibles d'avoir des conséquences sur la formulation de son rapport et ses obligations de communication, légales ou réglementaires.

Il considère alors dans quelle mesure celles-ci résultent de faits ou constituent des faits susceptibles d'une qualification pénale. Il pourrait ainsi être en mesure d'avoir connaissance:

- de détournements d'actifs,
- de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle,
- d'abus de biens sociaux ou abus de confiance,
- de comptes débiteurs de dirigeants ou associés personnes physiques,
- de fausses factures,
- d'absence d'établissement des comptes annuels,



- de défaut de convocation ou de tenue de l'assemblée,
- de défaut de nomination d'un commissaire aux comptes,
- d'obstacle à l'exercice des fonctions de commissaire aux comptes,
- ...

et, dans les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation :

- de la diffusion d'une information inexacte, imprécise et trompeuse,
- des opérations d'initiés ou de manipulation de cours ou de manipulation du calcul d'un indice,
- ou d'autres infractions à caractère financier,
- ...

Lorsque l'exécution de diligences spécifiques à des interventions autres que la certification des comptes (augmentation de capital avec suppression du droit préférentiel de souscription par exemple) et l'évaluation de leur résultat font apparaître des incohérences, des inexactitudes, des irrégularités ou, plus généralement, l'application incorrecte de textes légaux ou réglementaires, le commissaire aux comptes analyse si celles-ci sont susceptibles de recevoir une qualification pénale.

#### 4.3 Faits antérieurs à la nomination

Le commissaire aux comptes n'est pas dispensé de son obligation de révélation lorsque les faits qu'il a relevés ont été commis antérieurement à sa nomination, sauf si ces faits ont déjà été révélés par son prédécesseur et qu'il n'a pas connaissance d'éléments nouveaux.

#### 4.4 Faits postérieurs ou découverts postérieurement à la mission

L'obligation de révélation des faits délictueux prend fin à l'expiration de la mission du commissaire aux comptes, les faits découverts ultérieurement ne pouvant plus être rattachés à l'exercice de cette mission.

#### 4.5 Faits ayant déjà fait l'objet d'un dépôt de plainte

Le commissaire aux comptes n'est pas dispensé de son obligation de révélation lorsque les faits qu'il a relevés sont déjà connus du Parquet.

En revanche, dans le cas où une plainte a été déposée par l'entité et que le commissaire aux comptes n'a pas lui-même constaté les faits délictueux, il n'a pas à mettre en œuvre son obligation de révélation.

Ce n'est que s'il découvre, au cours des diligences qu'il estimerait nécessaires dans le cadre de sa mission, de nouveaux éléments sur les faits relevés par l'entité qu'il sera amené à procéder à une révélation au procureur de la République.

## 5. MISE EN OEUVRE DE L'OBLIGATION DE REVELER

### 5.1. Démarche commentée

La circulaire du 18 avril 2014 précise qu'« à l'exception des simples irrégularités ou inexactitudes ne procédant manifestement pas d'une intention frauduleuse, tous les faits délictueux relevés par un commissaire aux comptes au cours de l'accomplissement de sa mission doivent être portés à la connaissance du procureur de la République ».

Il n'appartient par conséquent pas au commissaire aux comptes de qualifier pénalement les faits dont il a connaissance, cette qualification incombant aux seules autorités judiciaires compétentes.

De même, le commissaire aux comptes n'a pas à caractériser l'élément moral d'une infraction.

Cependant, le commissaire aux comptes ne peut totalement se désintéresser du caractère intentionnel ou non des faits relevés, dans la mesure où le caractère manifestement non intentionnel d'une simple irrégularité ou inexactitude le dispense de son obligation de révélation.

Le caractère intentionnel s'apprécie par rapport à des éléments objectifs démontrant la conscience que pouvait avoir l'auteur des faits de ne pas respecter la réglementation en vigueur. Pour apprécier l'absence manifeste d'intention frauduleuse, le commissaire aux comptes pourra par exemple prendre en considération le fait que celui-ci est isolé ou non, ainsi que la présence ou non d'une régularisation.

En ce qui concerne la régularisation éventuelle du fait délictueux, une régularisation effective et spontanée, effectuée par l'auteur des faits dans les meilleurs délais et dans des conditions qui évitent tout préjudice pour l'entité ou pour un tiers, constitue un élément d'appréciation fortement indicatif, du caractère non intentionnel des faits relevés. En revanche, le refus de régulariser, tout comme la répétition en connaissance de cause d'un fait délictueux, sont des éléments qui conduiront le commissaire aux comptes à écarter le caractère non intentionnel.

De même, la gravité du fait constaté (nature de l'infraction (crime, délit, contravention), nature et ampleur des conséquences dommageables du fait, auteur des faits (dirigeant social ou préposé)...) est également à prendre en considération par le commissaire aux comptes pour apprécier s'il s'agit d'une simple inexactitude ou irrégularité ne procédant manifestement pas d'une intention frauduleuse ou d'un fait devant donner lieu à révélation.

### 5.2. Echanges avec l'autorité judiciaire

#### 5.2.1. Procureur / Magistrat référent

En cas de doute sur le caractère intentionnel ou la gravité du fait, le commissaire aux comptes peut choisir de révéler le fait ou de s'adresser au magistrat référent du parquet compétent pour la révélation (voir 6.3) mis en place dans le parquet conformément à la circulaire du 18 avril 2014 du ministère de la Justice, ou, à défaut, au procureur compétent pour la révélation.

Afin de faciliter les relations entre les commissaires aux comptes et les parquets, la mise en place d'un magistrat référent permet une relation individualisée entre le commissaire aux comptes et le référent pour traiter de cas réels et nominatifs. Cette organisation permet également, sous réserve du secret de l'enquête, un retour d'information du parquet vers le commissaire aux comptes à l'issue de la procédure.



### 5.2.2. Commission de liaison avec les commissaires aux comptes

Dans certains parquets généraux, des « commissions de liaison avec les commissaires aux comptes » peuvent avoir été mises en place conformément à la Circulaire du 18 avril 2014 du Ministère de la Justice. Il s'agit de lieux d'échanges entre magistrats et commissaires aux comptes pour examiner les cas rencontrés, présentés de façon anonyme. Ces commissions permettent de connaître la politique du parquet en matière de révélation et de recueillir des éléments d'appréciation des différentes situations rencontrées.

Les décisions rendues par ces commissions, formalisées dans un compte rendu, ne lieraient pas les juges en cas de poursuite du commissaire aux comptes mais elles pourraient être versées au débat par le commissaire aux comptes et être prises en compte par les tribunaux.

## 6. MODALITES PRATIQUES DE LA REVELATION DES FAITS DELICTUEUX

### 6.1 Forme de la révélation

Le commissaire aux comptes formalise la révélation par écrit, quand bien même il y aurait eu un entretien oral avec le procureur de la République. Il précise les faits relevés et indique leur régularisation éventuelle, à l'initiative de l'entité ou sur sa demande.

### 6.2 Auteur de la révélation

Si le commissaire aux comptes est une société de commissaire aux comptes, la révélation doit être effectuée au nom de cette société par l'un ou les commissaires aux comptes signataires des rapports.

En cas d'exercice collégial, les co-commissaires aux comptes procèdent ensemble à la révélation des faits délictueux. En cas de désaccord des commissaires aux comptes sur l'analyse des faits, ces derniers peuvent consulter la commission de liaison, le procureur ou le magistrat référent. Si leur désaccord persiste, il en est fait état dans le cadre de la révélation.

### 6.3 Destinataire de la révélation

La lettre de révélation de faits délictueux est à adresser au Procureur du Tribunal de Grande Instance dont dépend le siège social de l'entité contrôlée ou éventuellement l'établissement où a été commis le fait délictueux.

### 6.4 Délai de révélation

Ni l'article L.823-12 ni l'article L.820-7 ne précisent le délai dans lequel le commissaire aux comptes doit procéder à la révélation. La jurisprudence procède à une appréciation au cas par cas, tenant compte du temps nécessaire au commissaire aux comptes pour effectuer le cas échéant, en fonction de la complexité des faits, des diligences ou vérifications complémentaires afin de disposer d'éléments suffisants pour prendre sa décision<sup>3</sup> dans les meilleurs délais. L'attention des commissaires aux comptes est attirée sur le fait qu'une révélation tardive est

susceptible d'engendrer une mise en cause dans la mesure où les autorités judiciaires pourraient l'assimiler à une absence de révélation.

## 6.5 Responsabilité du commissaire aux comptes du fait d'une révélation

Conformément à la loi, la responsabilité du commissaire aux comptes ne peut être engagée par la révélation.

# 7. ARTICULATION AVEC LA MISSION DE CONTROLE LEGAL DES COMPTES

## 7.1 Documentation des travaux

Le commissaire aux comptes documente dans son dossier, pour les faits susceptibles d'une qualification pénale relevés au cours de sa mission, les analyses et investigations effectuées, ses échanges avec le procureur, le magistrat référent ou la commission de liaison, ainsi que sa décision en termes de révélation au procureur de la République (qu'il ait décidé ou non de procéder à une révélation).

## 7.2 Obligation de déclaration à TRACFIN

L'articulation des obligations de révélation des faits délictueux au procureur de la République et de déclaration à TRACFIN en matière de blanchiment et de financement du terrorisme est définie dans la NEP 9605 :

« 27. - Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance d'opérations dont il sait qu'elles portent sur des sommes qui proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou qui participent au financement du terrorisme, il procède à une déclaration à TRACFIN et révèle concomitamment les faits délictueux au procureur de la République, en application du deuxième alinéa de l'article L. 823-12 du code de commerce.

28. - Lorsque le commissaire aux comptes n'a que des soupçons ou de bonnes raisons de soupçonner que des opérations portent sur des sommes qui proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou qui participent au financement du terrorisme, il procède uniquement à la déclaration à TRACFIN. En effet, à ce stade, le commissaire aux comptes ne sait pas si ses soupçons sont fondés car il ne dispose pas d'élément tangible.

<sup>3</sup> Dans ce sens voir TGI Paris - 9ème ch. 1re sect. -10 janvier 2012, Bull. CNCC 165, p.125, note de Ph. Merle. Le tribunal a considéré au cas d'espèce qu'un délai de 3 mois avait pu être justifié par la nécessité pour le commissaire aux comptes d'effectuer des diligences complémentaires compte tenu du caractère sophistiqué de la fraude. Dans un autre cas le tribunal a considéré le délai d'un mois comme raisonnable au regard de la gravité des révélations faites au procureur de la République, de la nécessité de procéder à un minimum de vérifications, d'abord comptables mais aussi humaines avec les dirigeants ou personnes mises en cause, mais aussi des obstacles dressés par la société elle-même (TGI Valence, Ch. correct. , 1er février 2011, Bull. CNCC n° 161, p. 82, note de Ph. Merle).

Les soupçons ne constituent pas des faits délictueux au sens de l'article L. 823-12, deuxième alinéa, du code de commerce ou des irrégularités au sens des articles L. 823-12, premier alinéa, et L. 823-16 (3°) du même code.

29. - Lorsqu'il a déclaré des soupçons, le commissaire aux comptes réapprécie tout au long de sa mission les éléments déclarés dès lors qu'il a connaissance d'informations venant renforcer ou infirmer ses soupçons et en tire les conséquences éventuelles au regard de ses obligations de révélation. Cela peut notamment être le cas lorsqu'il est éventuellement informé par la suite de la transmission par TRACFIN d'éléments au procureur de la République alors qu'il n'a pas été lui-même amené à faire une telle démarche. »

### **7.3 Information des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et de l'organe délibérant**

Lorsque le commissaire aux comptes met en œuvre ses obligations au regard des articles L. 823-12 et L.823-16 et que l'irrégularité constitue un fait délictueux, le commissaire aux comptes n'a pas l'obligation de préciser que ce fait délictueux a été porté, le cas échéant, à la connaissance du procureur de la République.

### **7.4 Incidence sur la certification**

Les motifs conduisant un commissaire aux comptes à révéler un fait délictueux n'entraînent pas nécessairement une réserve ou un refus de certifier.

Le refus de certifier, notamment pour limitation ou incertitude, ne résulte pas nécessairement d'un fait délictueux, et ne conduit donc pas automatiquement à une révélation des faits délictueux.

## ANNEXES

### ANNEXE 1 : Tableau des principales infractions en lien avec la mission

INFRACTIONS CONCERNANT LES SARL	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
Emission par le gérant de valeurs mobilières pour le compte de la société	Art L.241-2 C.com	6 mois d'emprisonnement et 9000 € d'amende
Surévaluation frauduleuse d'un apport en nature	Art L.241-3 1° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000 € d'amende
Distribution de dividendes fictifs	Art L.241-3 2° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000 € d'amende
Présentation de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle	Art L.241-3 3° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000 € d'amende
Abus de biens ou de crédit sociaux au sein d'une même société ou d'un groupe de sociétés	Art L.241-3 4° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000 € d'amende
Abus des pouvoirs ou des voix au sein d'une même société ou d'un groupe de sociétés	Art L.241-3 5° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000 € d'amende
Non établissement des comptes annuels, de l'inventaire et du rapport de gestion	Art L.241-4 1° C.com	9000€ d'amende
Non présentation à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire ou de l'associé unique, de l'inventaire, des comptes annuels et du rapport de gestion	Art L.241-5 C.com	9000€ d'amende
Non dépôt au greffe des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés, du rapport de gestion du groupe, des rapports des CAC, de la proposition et résolution ou décision d'affectation du résultat	Arts L.232-22 et R. 247-3 C.com	Contravention de 5e classe

INFRACTIONS CONCERNANT LES SA	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
<b>CONSTITUTION DES SOCIÉTÉS ANONYMES :</b>		
Emission ou négociation d'actions ou de coupures d'actions avant la libération de la moitié des actions de numéraire ou avant la libération intégrale des actions d'apport	Art L.242-1 C.com	150 000€ d'amende (doublement de l'amende lorsque les actions ou les coupures d'actions ont fait l'objet d'une offre au public)
Surévaluation frauduleuse d'un apport en nature	Art L.242-2 4° C.com	5 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende
Négociation d'actions de numéraire non libérées de la moitié	Art L.242-3 C.com	150 000€ d'amende
<b>INFRACTIONS RELATIVES A LA DIRECTION ET ADMINISTRATION DES SA :</b>		
Distribution de dividendes fictifs	Art L.242-6 1° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende.
Présentation ou publication de comptes annuels ne donnant pas une image fidèle	Art L.242-6 2° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende.
Abus de biens ou de crédit sociaux au sein d'une même société ou d'un groupe de sociétés	Art L.242-6 3° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende.
Abus des pouvoirs ou des voix	Art L.242-6 4° C.com	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende.
Non établissement de l'inventaire, des comptes annuels et du rapport de gestion	Art L.242-8 C.com	Amende de 9 000€
<b>INFRACTIONS RELATIVES AUX ASSEMBLÉES D'ACTIONNAIRES DE SA:</b>		
Entrave à la participation d'un actionnaire à une assemblée	Art L.242-9 1° C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Corruption de vote d'un actionnaire (se faire accorder, garantir ou promettre des avantages pour voter dans un certain sens ou pour ne pas participer au vote, ainsi que le fait d'accorder, garantir ou promettre ces avantages)	Art L.242-9 3° C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Non présentation à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire des comptes annuels et du rapport de gestion prévus à l'article L.232-1 C.com	Art L.242-10 C.com	6 mois d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.



INFRACTIONS CONCERNANT LES SA (suite)	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
<b>INFRACTIONS RELATIVES AUX MODIFICATIONS DU CAPITAL SOCIAL :</b>		
<b>A/ Augmentation du capital</b>		
Emission d'actions ou de coupures d'actions sans que le capital antérieurement souscrit ait été intégralement libéré ou sans que les nouvelles actions d'apports aient été intégralement libérées ou encore sans que les actions de numéraire nouvelles aient été libérées, lors de la souscription, du quart au moins de leur valeur nominale et, le cas échéant, de la totalité de la prime d'émission	Art L.242-17 C.com	150 000€ d'amende (doublement de l'amende lorsque les actions ou coupures d'actions émises ont fait l'objet d'une offre au public)
Donner ou confirmer des informations inexactes dans les rapports présentés à l'assemblée générale appelée à décider de la suppression du droit préférentiel de souscription	Art L.242-20 C.com	2 ans d'emprisonnement et 18 000€ d'amende
<b>B/ Réduction du capital</b>		
Non-respect de l'égalité entre actionnaires	Art L.242-23 C.com	30 000€ d'amende
Utilisation par les dirigeants des actions achetées par la société en application de l'article L.225-208 C.com (participation des salariés aux résultats, attribution d'actions gratuites ou consentir des options donnant droit à l'achat d'actions) à des fins autres que celles prévues au dit article	Art L.242-24 al 1 C.com (mais ne concerne que actions achetées par la société, en application de l'article L. 225-208, à des fins autres que celles prévues au dit article)	150 000€ d'amende
Avance de fonds, accord de prêt ou sûreté consentis par les dirigeants au nom de la société en vue de l'achat ou de la souscription de ses actions par un tiers	Art L.242-24 al 2 C.com	150 000€ d'amende
<b>INFRACTIONS RELATIVES AUX SOCIETES EN COMMANDITE PAR ACTIONS</b>		
Les infractions des articles L. 242-1 à L. 242-29 C.com (concernant les SA) s'appliquent aux SCA	Art L.243-1 C.com	Voir les sanctions pénales correspondantes dans les SA



INFRACTIONS CONCERNANT LA SOCIETE PAR ACTIONS SIMPLIFIEE	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
Les infractions des articles L 242-1 à L242-6, L242-8, L242-17 à L 242-24 (concernant les SA) s'appliquent aux SAS	Art L.244-1 C.com	Voir les sanctions pénales correspondantes dans les SA
Offre au public et admission des actions aux négociations sur un marché réglementé	Art L.244-3 C.com	Amende de 18 000€
Application des articles L. 244-1, L. 244-2 et L. 244-3 du Code de commerce aux dirigeants de fait	Art L.244-4 C.com	Voir les sanctions pénales correspondantes
Non consultation des associés en cas d'augmentation, d'amortissement ou de réduction du capital, de fusion, de scission, de dissolution ou de transformation en une société d'une autre forme	Art L.244-2 C.com	6 mois d'emprisonnement et 7 500€ d'amende

INFRACTIONS COMMUNES AUX DIVERSES FORMES DE SOCIETES PAR ACTIONS	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
Direction, gestion et administration de fait d'une société	Art L.246-2 C.com	Soumis aux mêmes peines que les dirigeants de droit pour les délits prévus aux articles L.242-1 à L. 242-29, L. 243-1 et L. 244-5 C.com. Le seul fait d'être "dirigeant de fait" n'est pas constitutif d'une infraction. (Bull CNCC n°128 p 594)
Non dépôt au greffe des comptes annuels, du rapport de gestion (uniquement pour les sociétés par actions cotées) et, le cas échéant, des comptes consolidés, du rapport de gestion du groupe, des rapports des CAC, de la proposition et résolution d'affectation du résultat	Art L.232-23 C.com ; R. 247-3 C.com (sanction)	Contravention de 5 <sup>ème</sup> classe

INFRACTIONS RELATIVES AUX VALEURS MOBILIERES EMISES PAR LES SOCIETES PAR ACTIONS	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
<b>A/ Infractions relatives aux actions</b>		
Détention par les dirigeants d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote de la société qu'ils dirigent	Art L.245-4 C.com	150 000€ d'amende
<b>B/ Infractions relatives aux obligations</b>		
Emission d'obligations qui dans une même émission ne confèrent pas les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale	Art L.245-9 C.com	Amende de 9 000€
Entrave à la participation d'un obligataire à une assemblée générale d'obligataires	Art L.245-11 1° C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Convention de vote lors d'une assemblée générale d'obligataires (se faire accorder, garantir ou promettre des avantages particuliers pour voter dans un certain sens ou pour ne pas participer au vote, ainsi que le fait d'accorder, garantir ou promettre ces avantages particuliers)	Art L.245-11 2° C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Représentation des obligataires ou de la masse des obligataires par les dirigeants, les CAC et employés de la société débitrice ou de la société garante ainsi que pour leurs ascendants, descendants et conjoints	Art L.245-12 1° C.com	Amende de 6 000€
Participations des dirigeants de sociétés détenant au moins 10% du capital social de la société débitrice à l'assemblée générale des obligataires à raison des obligations détenues par la société qu'ils représentent	Art L.245-12 2° C.com	Amende de 6 000€
Non constatation par écrit des décisions prises par l'assemblée générale des obligataires	Art L.245-13 C.com	Amende de 4 500€
Accroissement des peines d'amende et d'emprisonnement lorsque les infractions sanctionnées aux articles L. 245-9, L. 245-12, L. 245-13 du Code de commerce ont été commises avec l'intention frauduleuse de priver les obligataires d'une part des droits attachés à leur titre de créance	Art L.245-15 C.com	5 ans d'emprisonnement et 18 000€ d'amende.

INFRACTIONS COMMUNES AUX DIVERSES FORMES DE SOCIÉTÉS COMMERCIALES	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
<b>A/ Infractions relatives aux filiales, participations et sociétés contrôlées</b>		
Défaut de mention dans le rapport de gestion et le rapport du commissaire aux comptes des informations de l'état des participations (prise de participation ou de contrôle)	Art L.247-1 I 1° et III (CAC) C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Défaut dans le rapport de gestion de rendre compte de l'activité et des résultats de l'ensemble de la société, des filiales et sociétés contrôlées par branche d'activité	Art L.247-1 I 2° C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Défaut d'annexer au bilan le tableau des filiales et participations	Art L.247-1 I 3° C.com	2 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende.
Non établissement et non communication aux actionnaires/associés dans les délais légaux des comptes consolidés	Art L.247-1 II C.com	Amende de 9 000€
Abstention intentionnelle de communiquer des informations concernant des prises de participations réalisées au cours d'un exercice par la société	Art L.247-2 I C.com	Amende de 18 000€
Omission de procéder dans le rapport de gestion aux informations prévues par l'article L.233-13 C.com (identité des personnes détenant des participations significatives, modifications intervenues, nom des sociétés contrôlées et la part de capital détenue)	Art L.247-2 III C.com	Amende de 18 000€
Contrevenir aux dispositions des articles L. 233-29 à L. 233-31 C.com relatives aux participations réciproques (autocontrôle)	Art L.247-3 C.com	Amende de 18 000€
<b>B/ Infractions relatives à la publicité</b>		
Non dépôt au greffe des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés, du rapport de gestion du groupe, des rapports des CAC, de la proposition et résolution ou décision d'affectation du résultat, et du rapport de gestion (uniquement pour les sociétés par actions cotées)	Art R. 247-3 C.com	Contravention de 5ème classe

INFRACTIONS COMMUNES AUX DIVERSES FORMES DE SOCIÉTÉS COMMERCIALES	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
<b>C/ Infractions relatives à la liquidation</b>		
Non dépôt sur un compte ouvert dans un établissement de crédit au nom de la société en liquidation, dans le délai de quinze jours à compter de la décision de répartition, les sommes affectées aux répartitions entre les associés et les créanciers Non dépôt à la Caisse des dépôts et consignations, dans le délai d'un an à compter de la clôture de la liquidation, les sommes attribuées à des créanciers ou à des associés et non réclamées par eux	Art L.247-7 C.com	150 000€ d'amende
Délit d'abus de biens ou du crédit de la société en liquidation	Art L.247-8 1° C.com	5 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende
Cession de tout ou partie de l'actif de la société en liquidation contrairement aux dispositions des articles L. 237-6 et L. 237-7 du code de commerce	Art L.247-8 2° C.com	5 ans d'emprisonnement et 9 000€ d'amende

NB : Le dirigeant de fait encourt les mêmes peines que le dirigeant de droit en application des articles L. 241-9 (pour les SARL) et L. 246-2 (pour les SA et les SCA) du code de commerce.

INFRACTIONS	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
Corruption et trafic d'influence	Arts 433-1 et 432-11 Code pénal	10 ans d'emprisonnement et 150 000€ d'amende
Faux et usage de faux	Art 441-1 Code pénal	3 ans emprisonnement et 45 000€ d'amende
Abus de confiance	Art 314-1 Code pénal	3 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende (aggravations possibles)
Escroquerie	Art 313-1 Code pénal	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende (aggravations possibles)
Recel	Art 321-1 Code pénal	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende (aggravations possibles)
Blanchiment	Art 324-1 Code pénal	5 ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende (aggravations possibles)
Banqueroute	Art L.654-2 et L.654-3 C.com	5 ans d'emprisonnement et 75 000€ d'amende (aggravations possibles)
CONTRÔLE DES COMPTES :		
Défaut de désignation d'un commissaire aux comptes	Art L.820-4 1° C.com	2 ans d'emprisonnement et 30 000€ d'amende
Défaut de convocation du commissaire aux comptes à l'assemblée	Art L.820-4 1° C.com	2 ans d'emprisonnement et 30 000€ d'amende
Obstacle aux fonctions du commissaire aux comptes	Art L.820-4 2° C.com	5 ans d'emprisonnement et 75 000€ d'amende
La complicité en droit pénal des affaires	Art 121-7 Code pénal	***
La responsabilité pénale de la personne morale	Art 121-2 al 1 Code pénal	***

ATTEINTES A LA TRANSPARENCE DES MARCHES (sociétés cotées)	REFERENCES TEXTUELLES	SANCTIONS
<b>Opérations d'initlés</b> (fait, de disposer d'informations privilégiées et de réaliser, de tenter de réaliser ou de permettre de réaliser, soit directement, soit par personne interposée, une ou plusieurs opérations avant que le public ait connaissance de ces informations, ou de communiquer à un tiers ces informations)	Article L.465-1 du CMF	2 ans d'emprisonnement et amende de 1 500 000€ (le montant peut être porté jusqu'au décuple du montant du profit éventuellement réalisé, sans que l'amende puisse être inférieure à ce même profit)
<b>Diffusion d'informations fausses ou trompeuses</b> Fait de répandre ou de tenter de répandre dans le public par des voies et moyens quelconques des informations fausses ou trompeuses sur les perspectives ou la situation d'un émetteur ou de ses titres  Fait de transmettre des données ou des informations fausses ou trompeuses utilisées pour calculer un indice défini au dernier alinéa du présent article ou de nature à fausser le cours d'un instrument ou d'un actif auquel serait lié cet indice	Article L.465-2 du CMF   Article L.465-2-1 alinéa 1 du CMF	2 ans d'emprisonnement et amende de 1 500 000€ (le montant peut être porté jusqu'au décuple du montant du profit éventuellement réalisé, sans que l'amende puisse être inférieure à ce même profit)
<b>Manipulation de cours</b> Fait, d'exercer ou de tenter d'exercer, directement ou par personne interposée, une manœuvre ayant pour objet d'entraver le fonctionnement régulier d'un marché réglementé ou d'un système multilatéral de négociation en induisant autrui en erreur  Fait d'adopter un comportement aboutissant à la manipulation du calcul d'un indice	Article L.465-2 du CMF   Article L.465-2-1 alinéa 2 du CMF	2 ans d'emprisonnement et amende de 1 500 000€ (le montant peut être porté jusqu'au décuple du montant du profit éventuellement réalisé, sans que l'amende puisse être inférieure à ce même profit)



## ANNEXE 2 : Exemple de courrier de révélation

Monsieur le Procureur de la République  
Tribunal de Grande Instance  
[Adresse]  
[Lieu], le [Date]

Lettre recommandée avec accusé de réception  
Objet : Révélation pour faits délictueux

Monsieur le Procureur de la République,

En notre qualité de commissaire aux comptes de la société **[Nom, forme juridique, adresse, N° RCS]**, et en application de l'article L.823-12 alinéa 2 du Code de Commerce, nous portons à votre connaissance les faits suivants :

- **[préciser l'objet de la société, ses éventuels liens juridiques (filiale de..., holding de ....) et le cas échéant, quelques chiffres significatifs du bilan clos, chiffre d'affaires, résultat, total bilan...notamment des éléments permettant au Procureur d'apprécier l'importance relative de la fraude (ex : montant annuel des achats en cas de fraude sur une facture fournisseurs)]**
- **[indiquer les circonstances de découvertes des faits délictueux (ex : la direction nous a informé le [Date] ; nous avons découvert, lors de nos travaux sur les comptes au [Date]...)]**
- **[description objective des faits relevés (si la société a déposé une plainte, reprendre les termes de la plainte, joindre la copie de la plainte déposée par la société le cas échéant)]**
- **[ne pas qualifier pénalement les faits, les décrire factuellement] ;**
- **[attention à ne pas citer nominativement la ou les personnes potentiellement impliquées mais les désigner par leur fonction (ex : un comptable, un salarié)]**
- **[le cas échéant, préciser si la situation a été régularisée et la manière dont elle a été régularisée].**

Nous sommes à votre disposition pour tout complément d'information que vous jugeriez utile.

Nous vous prions, Monsieur Le Procureur, d'agréer l'expression de nos salutations respectueuses.

[Signature du **Commissaire aux comptes**]

**[PJ : copie de la plainte (le cas échéant)]**



Paris, le 18 avril 2014

DIRECTION  
DES AFFAIRES CRIMINELLES ET DES GRACES  
SOUS-DIRECTION DE LA JUSTICE PÉNALE SPÉCIALISÉE  
Bureau du droit économique et financier

**La garde des sceaux, ministre de la justice**

**à**

**POUR ATTRIBUTION**

**Mesdames et Messieurs les procureurs généraux près les cours d'appel  
Monsieur le procureur de la République près le tribunal supérieur d'appel  
Mesdames et Messieurs les procureurs de la République  
près les tribunaux de grande instance  
Madame la procureure de la République financier  
près le tribunal de grande instance de Paris**

**POUR INFORMATION**

**Mesdames et Messieurs les premiers présidents des cours d'appel  
Monsieur le président du tribunal supérieur d'appel  
Mesdames et Messieurs les présidents des tribunaux de grande instance  
Madame le membre national d'Eurojust pour la France**

**N° NOR :** JUSD 1409228 C

**N° CIRCULAIRE :** CRIM/2014-10/G3-18.04.2014

**OBJET :** Circulaire relative à l'obligation de révélation des faits délictueux des commissaires aux comptes

**MOTS CLES :** Commissaires aux comptes – obligation de révélation des faits délictueux – TRACFIN – commission de liaison avec les commissaires aux comptes

**N/REF :** 12 DP 145

**P.J. :**

- Pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux au procureur de la République, identifiée comme bonne pratique professionnelle par le Haut Conseil du commissariat aux comptes par décision du 14 avril 2014
- Arrêté du 20 avril 2010 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative aux obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme

Les commissaires aux comptes participent pleinement à la lutte contre la délinquance économique et financière à travers notamment l'obligation qui leur est faite de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont ils acquièrent la connaissance dans l'exercice de leur mission.

Cette obligation de révélation s'inscrit dans la continuité des missions dévolues aux commissaires aux comptes, telles que définies par les articles L. 823-9 et suivants du code de commerce, de certifier l'exactitude et la sincérité des comptes sociaux et de s'assurer de l'égalité entre actionnaires.

Une première circulaire du 29 décembre 1976 avait fait état de la nécessité pour les commissaires aux comptes, d'une part, et les parquets, d'autre part, d'exercer la plénitude de leurs responsabilités à cet égard, en rappelant notamment que les commissaires aux comptes étaient tenus d'une obligation de révélation de tous faits délictueux, à charge pour le parquet d'apprécier l'opportunité d'une suite pénale.

Compte tenu de l'accroissement conséquent du nombre de révélations faites aux parquets, une deuxième circulaire, en date du 23 octobre 1985, avait limité les contours de l'obligation de révélation de faits délictueux aux seules infractions « ayant une incidence sur les comptes », « significatives » et « délibérées ».

Or des pratiques divergentes ont été constatées dans la mise en œuvre par les commissaires aux comptes de leur obligation de révélation des faits délictueux justifiant qu'une réflexion nouvelle soit conduite à propos du champ de l'obligation de révélation des commissaires aux comptes. Un groupe de travail a été constitué à cet effet réunissant des représentants de la profession (membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C), membres de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, chefs d'entreprise) et des magistrats, à l'issue duquel a été élaborée la présente circulaire ainsi qu'une pratique professionnelle identifiée comme « bonne pratique professionnelle » par le H3C et destinée aux commissaires aux comptes, dont le texte figure en annexe.

La présente circulaire, qui se substitue à celle du 23 octobre 1985, précise les contours de l'obligation de révélation des faits délictueux (1), rappelle son articulation avec l'obligation de déclaration de soupçon auprès de TRACFIN (2) et entend définir des bonnes pratiques permettant aux commissaires aux comptes de trouver un relais auprès de l'autorité judiciaire dans la mise en œuvre de cette obligation (3).

#### **1. Le champ d'application de l'obligation de révélation des faits délictueux par le commissaire aux comptes**

L'obligation pour le commissaire aux comptes de révéler les faits délictueux dont il a connaissance est posée à l'alinéa 2 de l'article L. 823-12 du code de commerce qui dispose que les commissaires aux comptes « *révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation* ».

Aux termes de l'article L. 820-7 du même code, le non-respect de cette obligation est sanctionné pénalement d'une peine de cinq années d'emprisonnement et de 75 000 € d'amende.

La jurisprudence de la Cour de cassation est venue préciser la portée de cette obligation en indiquant que les commissaires aux comptes avaient l'obligation de révéler au procureur de la République, dès qu'ils en avaient connaissance dans le cadre de leur mission, les irrégularités susceptibles de recevoir une qualification pénale, même si celle-ci ne pouvait en l'état être définie avec précision (Cass. Crim. 15 septembre 1999, n° 98-81855).

A l'exception des simples irrégularités ou inexactitudes ne procédant manifestement pas d'une intention frauduleuse, tous les faits délictueux dont un commissaire aux comptes relève l'existence au cours de l'accomplissement de sa mission doivent donc être portés à la connaissance du procureur de la République.

Les dispositions de l'article L. 823-12 du code de commerce définissent d'ailleurs l'obligation de révélation des commissaires aux comptes sans distinction tenant à la gravité, à la nature ou aux conséquences des faits susceptibles de revêtir une qualification pénale.

Une lecture contraire reviendrait à faire peser sur les commissaires aux comptes la responsabilité d'apprécier si des faits délictueux méritent ou non d'être révélés à l'autorité judiciaire. Or en présence d'irrégularités susceptibles de recevoir une qualification pénale, il appartient au seul procureur de la République d'apprécier les suites à donner, qu'il s'agisse d'une décision de poursuite ou de classement sans suite.

Il convient par ailleurs de rappeler que l'obligation de révélation des faits délictueux s'impose aux commissaires aux comptes quelle que soit la mission effectuée (certification des comptes sociaux ou consolidés ou « diligences directement liées »).

A cet égard, lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, dans le cadre de sa mission de certification des comptes consolidés, de faits délictueux commis au sein d'une entité faisant partie du périmètre de consolidation, il est tenu de les révéler au parquet compétent.

Ce principe n'exclut pas, toutefois, que les commissaires aux comptes, en présence d'irrégularités d'une gravité relative et susceptibles de réparation, en informent les dirigeants sociaux et les invitent à procéder à une régularisation. Outre la révélation des faits délictueux au parquet, le commissaire aux comptes pourra ainsi, concomitamment à la révélation ou postérieurement à celle-ci, préciser au parquet que les faits ont donné lieu à régularisation.

## **2. L'articulation de l'obligation de révélation des faits délictueux avec l'obligation de déclaration de soupçons à TRACFIN**

Le fait, pour un commissaire aux comptes, de révéler au parquet des faits délictueux découverts au cours de l'accomplissement de ses missions, ne l'exempte pas pour autant de procéder à une déclaration de soupçons auprès de TRACFIN lorsque la situation s'y prête.

En ce sens, le législateur a pris le soin de préciser au troisième alinéa de l'article L. 823-12 du code de commerce que *« sans préjudice de l'obligation de révélation des faits délictueux mentionnée à l'alinéa précédent, [les commissaires aux comptes] mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies au chapitre 1er du titre VI du livre V du code monétaire et financier. »*



La question de l'articulation entre ces deux obligations a d'ailleurs fait l'objet de précisions données dans une norme d'exercice professionnel homologuée par arrêté du garde des sceaux<sup>1</sup>.

### **3. Les modalités de la révélation auprès du procureur de la République**

#### **3.1. La désignation de référents au sein de chaque parquet**

A l'instar de la généralisation de magistrats du parquet référents dans les contentieux techniques, je ne verrais qu'avantage à ce que chaque parquet où la densité du tissu local le justifie se dote d'un magistrat référent dédié au suivi des relations avec les commissaires aux comptes de son ressort, afin d'intensifier et de fluidifier les échanges relatifs aux difficultés rencontrées par ces derniers dans la mise en œuvre de leur obligation de révélation, notamment en cas d'incertitude quant au caractère intentionnel des faits découverts dans le cadre de leurs missions, et de préciser aux commissaires aux comptes les attentes du ministère public au regard de sa mission de garant de l'ordre public économique.

Le référent doit être en mesure de recevoir régulièrement les commissaires aux comptes qui le sollicitent en amont pour l'interroger sur l'opportunité de procéder à une révélation. Le cas échéant, il les invite à formaliser cette révélation, en les renseignant sur le degré de précision attendue, et sur la documentation devant être fournie pour s'assurer d'une bonne compréhension des irrégularités détectées. Il est enfin en mesure d'assurer un retour auprès des commissaires aux comptes sur les suites données à leurs révélations, sous réserve du secret de l'enquête et de l'instruction.

#### **3.2. La création au cas par cas de commissions de liaison avec les commissaires aux comptes au niveau des parquets ou des parquets généraux**

Les « commissions de liaison avec les commissaires aux comptes » sont des instances partenariales locales non prévues par des textes mais pouvant être créées à l'initiative des autorités judiciaires et des représentants des commissaires aux comptes pour échanger périodiquement sur des dossiers anonymisés au regard de l'obligation de révélation posée à l'article L. 823-12 du code de commerce.

Leur mise en place dans certains ressorts judiciaires atteste de leur pertinence au regard des objectifs d'efficacité recherchés. Il s'agit en effet de permettre, grâce à ces instances partenariales, d'évoquer :

- les évolutions législatives ou réglementaires, les réformes d'importance et/ou d'actualité ou les questions juridiques récurrentes ou sensibles ;
- des dossiers complexes à propos desquels la commission émet un avis, sans toutefois que cet avis ne lie d'une quelconque manière les commissaires aux comptes ou le parquet.

Compte tenu des objectifs d'échanges interprofessionnels, de coordination et de mise en place de « bonnes pratiques », cette commission est placée sous l'autorité du procureur général qui en assure la présidence.

<sup>1</sup> NEP 9605 homologuée par arrêté du 20 avril 2010, publié au JO du 30 avril 2010, en annexe à la présente circulaire

La commission est composée de représentants de la compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) et de magistrats du parquet du ressort de la cour d'appel.

Elle se réunit sur un rythme périodique, généralement semestriel, afin d'étudier des dossiers anonymisés qui lui sont soumis par des commissaires aux comptes incertains quant à la nécessité de procéder à une révélation face à une situation qui leur paraît complexe ou ambiguë.

Au vu des éléments qui lui sont fournis et sous réserve que ceux-ci soient présentés de manière loyale, la commission émet un avis sur l'opportunité de procéder à la révélation.

Les avis rendus par la commission font l'objet d'un document écrit qui, après mise en forme par le secrétariat de la compagnie régionale, est soumis à l'approbation des membres de la commission avant d'être transmis au commissaire aux comptes qui l'a saisie.

Cet avis, purement consultatif, ne constitue qu'une orientation qui n'exonère pas ni ne lie le commissaire aux comptes, à qui incombe la responsabilité de procéder à une révélation des faits au parquet compétent.

Un protocole d'accord conclu entre le parquet général et le bureau de la compagnie régionale des commissaires aux comptes vient préciser, si nécessaire, la composition, la mission et le fonctionnement de cette commission à partir des orientations exposées.

Dans les ressorts des parquets généraux où la densité du tissu économique le justifie, je ne verrais là encore qu'avantage à la mise en place de ces instances, outil complémentaire au travail de proximité effectué par les référents, gage d'efficacité de l'action publique en matière économique et financière et source d'enrichissements mutuels avec les commissaires aux comptes.

\* \* \*

Je vous saurais gré de bien vouloir me tenir informée, sous le timbre du bureau du droit économique et financier, de toute difficulté qui pourrait survenir dans la mise en œuvre de la présente circulaire.

Marie-Suzanne LE QUEAU  
Directrice des affaires criminelles et des grâces



le 14 février 2014

Avis 2014-02

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce  
relatif à la possibilité pour un associé signataire concerné par le dispositif de la rotation  
de réaliser la revue indépendante sur un mandat pendant le délai de viduité  
prévu à l'article L. 822-14 du code de commerce*

### Introduction

Le Haut Conseil s'est saisi d'une pratique, constatée à l'occasion des contrôles périodiques, selon laquelle un commissaire aux comptes, soumis à l'obligation de rotation dans le cadre d'un mandat en application de l'article L. 822-14 du code de commerce, a réalisé, pendant le délai de deux ans prévu à l'article précité, la revue indépendante sur ce mandat.

Le Haut Conseil s'est interrogé sur la conformité de cette pratique aux dispositions législatives et réglementaires relatives à la revue indépendante et à la rotation.

Au cours de sa séance du 13 février 2014, le Haut Conseil a examiné cette question et a émis l'avis qui suit.

### Avis du Haut Conseil

L'article 15 du code de déontologie prévoit « la mise en place d'une revue indépendante des opinions émises » pour « assurer au mieux la prévention des risques et la bonne exécution de la mission ». Cet article ne précise pas les modalités de cette mise en place.

L'obligation de rotation des commissaires aux comptes est régie par l'article L. 822-14 du code de commerce. Cet article prévoit que les commissaires aux comptes « ne peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes des personnes ou entités [au titre desquelles l'obligation de rotation s'impose à eux] avant l'expiration d'un délai de deux ans à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié. »

Le Haut Conseil relève que l'article 15 du code de déontologie prévoit que la revue indépendante porte sur « les opinions émises » à l'issue des travaux réalisés en vue de la certification des comptes. Dès lors, il considère que le réviseur indépendant participe à la mission de contrôle légal des comptes.



En conséquence, le Haut Conseil est d'avis que le commissaire aux comptes qui est soumis à l'obligation de rotation en application de l'article L. 822-14 du code de commerce n'est pas autorisé à réaliser, pendant le délai de deux ans prévu à l'article précité, la revue indépendante des opinions émises, telle que prévue à l'article 15 du code de déontologie, sur les comptes des personnes ou entités au titre desquelles l'obligation de rotation s'impose.

**Christine THIN**

**Présidente**

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'C. Thin', with a stylized flourish at the end.

le 27 mars 2014

Avis 2014-03

***Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes  
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce  
relatif au contrôle légal des comptes des coopératives agricoles  
confié aux fédérations agréées pour la révision agricole***

## **Introduction**

Le Haut Conseil a été saisi par le Président de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes de questions relatives à l'exercice du commissariat aux comptes dans le secteur coopératif agricole.

Les spécificités de ce secteur ont conduit le législateur à prévoir la possibilité pour certaines coopératives de confier le contrôle légal de leurs comptes aux fédérations agréées pour la révision agricole.

Ces fédérations peuvent donc assurer des missions de révision agricole et des missions de commissariat aux comptes<sup>1</sup>.

La révision agricole est une mission prévue et définie par le code rural et dont l'objet est de « [contrôler] la conformité de [la] situation et [du] fonctionnement [des coopératives et de leurs unions] aux principes et aux règles de la coopération »<sup>2</sup>.

Concernant le contrôle légal des comptes par ces fédérations, l'ordonnance du 5 octobre 2006 prévue par l'article 59 de la loi d'orientation agricole du 5 janvier 2006 a redéfini les modalités d'exercice de la mission.

Elle a introduit l'obligation que la mission de certification des comptes jusqu'alors réalisée par un réviseur agréé le soit désormais par un commissaire aux comptes, personne physique.

L'article L. 527-1-1 dispose ainsi que « *Au sein et pour le compte des fédérations agréées pour la révision mentionnées à l'article L. 527-1, les missions de contrôle légal des comptes sont exercées par les personnes physiques inscrites sur la liste prévue à l'article L. 822-1 du code de commerce. Par dérogation aux dispositions du 2° de l'article L. 822-10 du même code, ces personnes peuvent être salariées par la fédération mais ne peuvent alors exercer d'autres missions de contrôle légal des*

<sup>1</sup> Article L.612-1 du code de commerce « Les personnes morales de droit privé non commerciales ayant une activité économique dont le nombre de salariés, le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou les ressources et le total du bilan dépassent, pour deux de ces critères, des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat, doivent établir chaque année un bilan, un compte de résultat et une annexe. Les modalités d'établissement de ces documents sont précisées par décret. Ces personnes morales sont tenues de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant.

Pour les coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole qui n'ont pas la forme commerciale et dont les titres financiers ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, cette obligation peut être satisfaite, dans les conditions définies à l'article L. 527-1-1 du code rural et de la pêche maritime, par le recours au service d'une fédération agréée pour la révision mentionnée à l'article L. 527-1 du même code. »

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



comptes. Elles peuvent, en revanche, être habilitées, en tant que réviseur agréé, à exercer les missions de contrôle de conformité prévues à l'article L. 527-1. ».

Le décret du 10 mars 2008 a complété le dispositif et prévu l'inscription des réviseurs agréés sur la liste des commissaires aux comptes visée à l'article L. 822-1 du code de commerce. Les fédérations de révision, elles-mêmes, ne sont pas inscrites sur cette liste.

Le Haut Conseil a examiné les questions de la Compagnie nationale et échangé avec cette dernière en vue d'apprécier les situations correspondant à ces questions. Elle a également entendu les représentants du Haut Conseil de la Coopération Agricole et de l'Association Nationale de Révision.

A l'issue de ces échanges, le Haut Conseil a estimé opportun de se prononcer sur les points suivants :

**1. L'identité du détenteur du mandat de commissariat aux comptes**

Certaines situations relevées par la Compagnie nationale soulèvent des questions relatives aux obligations des coopératives agricoles en matière de nomination et d'identification de leur contrôleur légal des comptes et en particulier lorsque les coopératives recourent aux services d'une fédération agréée pour la certification de leurs comptes.

**2. La concomitance des missions de révision et contrôle légal des comptes**

Certains commissaires aux comptes salariés de fédérations exercent, pour une même coopérative, à la fois la mission de réviseur et celle de commissaire aux comptes.

**3. La participation au contrôle légal des comptes d'entités autres que les coopératives qui recourent aux fédérations de révision**

La Compagnie nationale expose que des commissaires aux comptes salariés de fédérations agréées pour la révision participent, en qualité de collaborateurs externes, à des missions de contrôle légal des comptes confiées à des sociétés de commissariat aux comptes. Dans d'autres cas, ces commissaires aux comptes salariés sont actionnaires de sociétés de commissariat aux comptes.

**4. L'application des dispositions du code de déontologie relatives à l'appartenance à un réseau au secteur de la coopération agricole et à la situation particulière présentée par la compagnie nationale et exposée ci-après**

Un commissaire aux comptes, salarié d'une fédération agréée pour la révision agricole, certifie les comptes de coopératives agricoles adhérentes de cette fédération.

Ces coopératives adhèrent également à une fédération régionale de coopération agricole consacrée à la défense des intérêts sectoriels des coopératives (ci-après « fédération syndicale »), qui propose à ses adhérents des services de conseil, notamment en matière juridique, sociale et fiscale.

Ces deux fédérations ont en commun la quasi-totalité de leurs adhérents. Elles ont des vecteurs de communication communs et une partie de leur dénomination est identique. Elles partagent également des moyens matériels et humains.

La fédération syndicale et le commissaire aux comptes salarié de la fédération agréée pour la révision détiennent des parts dans une société de commissariat aux comptes.



Cette société recourt, pour l'exercice de certaines de ses missions de contrôle légal, au personnel de la fédération agréée pour la révision et notamment au commissaire aux comptes salarié de cette fédération. Ces missions sont exercées dans des sociétés faisant partie de groupes auxquels appartiennent les adhérents des fédérations ou dans les adhérents eux-mêmes.

La fédération syndicale et la société de commissariat aux comptes ont des « clients » communs appartenant au même groupe.

#### **5. Le respect du principe général d'indépendance dans la situation ci-avant exposée**

Au cours de sa séance du 27 mars 2014, le Haut Conseil a examiné ces questions et a émis l'avis qui suit.

#### **Avis du Haut Conseil**

Le Haut Conseil rappelle tout d'abord que les dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce, en ce compris le code de déontologie, s'appliquent par principe aux commissaires aux comptes dans l'exercice de leur mission.

Au sein des fédérations de révision agricole, le commissaire aux comptes personne physique qui réalise la mission de certification des comptes pour le compte de celle-ci est tenu de respecter ces dispositions sous réserve des conditions prévues par le code rural. Etant inscrit sur la liste des commissaires aux comptes visée à l'article L. 822-1 du code de commerce, il est soumis au contrôle du Haut Conseil.

#### **1. Identité du détenteur du mandat**

Les articles L. 612-1 du code de commerce et L. 527-1-1 du code rural prévoient :

- que l'obligation de nomination d'au moins un commissaire aux comptes et un suppléant faite aux coopératives agricoles et aux sociétés d'intérêt collectif agricole qui n'ont pas la forme commerciale et dont les titres financiers ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, peut être satisfaite par le recours au service d'une fédération agréée pour la révision.
- et que la mission de contrôle légal des comptes est alors exercée au sein et pour le compte de la fédération par un commissaire aux comptes personne physique, salarié de la fédération.

Le Haut Conseil estime qu'il résulte de ces dispositions que les coopératives qui recourent au service d'une fédération agréée pour la révision pour satisfaire à leurs obligations de nomination d'un commissaire aux comptes, ne sont pas tenues de désigner formellement un commissaire aux comptes.

Leurs obligations administratives consistent à faire état du recours au service d'une fédération agréée pour la révision et à désigner cette fédération.

L'identification du commissaire aux comptes qui exerce le contrôle légal des comptes au sein et pour le compte de la fédération agréée pour la révision n'est pas requise par les textes.

Il est toutefois d'avis que la désignation de la fédération agréée pour la révision serait utilement complétée par l'identification du commissaire aux comptes salarié, personne physique, en charge de l'exercice de la mission de certification des comptes.





## **2. Concomitance des missions de révision et de contrôle légal des comptes**

Le Haut Conseil estime que l'article L. 527-1-1 du code rural n'exclut pas la concomitance des missions de révision et de contrôle légal des comptes dans une même entité.

Les commissaires aux comptes salariés des fédérations agréées de révision agricole ne sauraient toutefois délivrer aux entités qui recourent à leurs services, des prestations autres que celle relevant de la révision, telle que définie à l'article L. 527-1 du code rural, ou entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au sixième alinéa de l'article L. 821-1.

## **3. La participation au contrôle légal des comptes d'entités autres que les coopératives qui recourent aux fédérations de révision**

L'article L. 527-1-1 du code rural dispose que le commissaire aux comptes salarié de la fédération agréée pour la révision ne peut pas « exercer d'autres missions de contrôle légal des comptes ».

Le Haut Conseil estime que le seul fait, pour le commissaire aux comptes salarié d'une fédération agréée pour la révision agricole, d'apporter son concours à une société de commissariat aux comptes en qualité de collaborateur externe ou de détenir une fraction du capital de cette société ne suffit pas à caractériser l'exercice de la mission de commissaire aux comptes dans cette société.

Il est ainsi d'avis que les pratiques exposées par la Compagnie nationale ne sont pas contraires aux dispositions de l'article L. 527-1-1 du code rural.

Les règles applicables aux commissaires aux comptes doivent toutefois être respectées et être mises en œuvre, pour ce qui concerne le recours à un collaborateur externe, conformément aux principes de l'avis du Haut Conseil du 24 juin 2010. Cet avis rappelle en particulier que le commissaire aux comptes qui signe les rapports de certification doit conserver l'entière maîtrise de la mission.

## **4. Application des dispositions du code de déontologie relatives à l'appartenance à un réseau dans la situation exposée par la Compagnie nationale**

Le Haut Conseil rappelle que les commissaires aux comptes, et en l'espèce, le commissaire aux comptes salarié de la fédération agréée pour la révision et la société de commissariat aux comptes, sont tenus de respecter sans restriction les dispositions de l'article 22 du code de déontologie.

Ainsi, au vu de l'organisation exposée, le Haut Conseil est d'avis que :

- concernant le commissaire aux comptes, salarié de la fédération agréée pour la révision, il ne peut pas être exclu que les liens qu'il entretiendrait avec la fédération syndicale soient constitutifs d'un intérêt économique commun qui conduise à l'identification d'un réseau au sens de l'article précité ;
- pour ce qui concerne la société de commissariat aux comptes, l'existence d'une clientèle commune avec la fédération agréée de révision et la fédération syndicale et les liens capitalistiques tels que décrits constituent des indices d'appartenance à un même réseau.

Le Haut Conseil rappelle que les commissaires aux comptes doivent procéder à l'analyse de leur situation et, en cas de doute, le saisir pour avis.



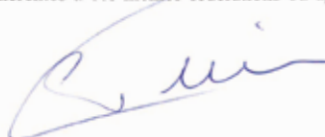


#### **5. Respect du principe général d'indépendance**

En application des dispositions du code de déontologie, les commissaires aux comptes doivent éviter toute situation susceptible de porter atteinte à leur impartialité et à leur indépendance.

Le Haut Conseil estime qu'une vigilance particulière doit être portée, au regard des articles 4, 5, 6, 11 et 12 du code de déontologie :

- par le commissaire aux comptes salarié d'une fédération agréée pour la révision, lors de l'acceptation et de l'exercice de la mission de certification des comptes de coopératives qui bénéficient de prestations fournies par une fédération syndicale liée à la fédération agréée pour la révision, et à laquelle il est lui-même lié ;
- par la société de commissariat aux comptes qui a pour actionnaire(s) une fédération syndicale et/ou un commissaire aux comptes salarié d'une fédération agréée pour la révision et qui certifie les comptes d'entités adhérentes à ces mêmes fédérations ou appartenant au groupe d'entités adhérentes.



**Christine THIN**

*Présidente*

## Annexe 11

### Cadre des contrôles périodiques

#### Glossaire

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

#### Le guide des contrôles périodiques

Un guide des contrôles périodiques, adopté par le Haut Conseil en juillet 2012 (décision 2012-02), décrit les modalités selon lesquelles les contrôles sont effectués.

#### Le cadre juridique des contrôles

Le H3C fixe le cadre, les orientations et les modalités des contrôles périodiques. Il supervise les contrôles, émet des recommandations et veille à leur bonne exécution. Il met en œuvre les contrôles des cabinets de commissariat aux comptes certifiant les comptes d'Entités d'Intérêt Public (« EIP »), dits « cabinets EIP », au moins une fois tous les 3 ans, soit, « directement », soit, en les « déléguant » aux instances professionnelles.

#### L'approche de contrôle

Le contrôle périodique a pour objet de vérifier, au sein d'un cabinet<sup>1</sup>, la qualité des audits réalisés par les commissaires aux comptes sur des mandats en tenant compte de

l'environnement de ces mandats et notamment de l'effectivité de leur organisation et de leurs procédures visant à garantir la qualité du contrôle légal des comptes.

Les contrôles tiennent compte de la connaissance acquise du fonctionnement des cabinets lors des premiers contrôles.

Cette approche est complétée pour les « cabinets EIP » et « les cabinets non EIP » par une approche par les risques qui fait varier l'intensité des contrôles selon les risques identifiés. Concernant les « cabinets non EIP » l'approche par les risques, appliquée à compter du deuxième cycle de contrôle sexennal débuté en 2014, suit une méthode similaire à celle appliquée aux « cabinets EIP ». Des adaptations ont toutefois été apportées pour tenir compte des de certains facteurs de risques identifiés par les Compagnies régionales.

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.

<sup>1</sup> Un cabinet comprend un ensemble de structures d'exercice du commissariat aux comptes, inscrites et titulaires de mandats de commissariat aux comptes, partageant des procédures communes.

## L'approche par les risques

L'approche par les risques comprend deux composantes : le « risque-cabinet » et le « risque-entité ». La première consiste à sérier les « cabinets EIP » selon les faiblesses constatées dans la qualité de leurs audits lors du premier contrôle et l'importance des recommandations qui leur ont été adressées.

La deuxième composante consiste à identifier les risques pesant sur les entités auditées par ces cabinets (« risque-entité »). Une analyse de ces risques est effectuée avec le concours de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) et de l'Autorité de Contrôle Prudentiel et de Résolution (ACPR) concernant les entités relevant de leur surveillance.

## L'exécution des contrôles

Les contrôles des « cabinets EIP », sont mis en œuvre par le H3C. Ils sont réalisés par des contrôleurs employés par lui ou en ayant recours à des contrôleurs praticiens disposant d'expertises particulières dans des secteurs spécifiques retenus dans la définition de l'EIP, sous la supervision directe du secrétaire général du H3C.

Les cabinets EIP présentant un risque sont contrôlés directement par les contrôleurs du Haut Conseil, et ceux n'en présentant pas peuvent faire l'objet d'un contrôle « délégué ».

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

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

## La délégation

Le recours à des praticiens est organisé dans le cadre d'une « délégation aux instances professionnelles » dont le champ et les modalités ont été définis par le H3C et figurent dans sa décision 2009-04.

## Le champ des vérifications

Le contrôle périodique est conduit en se référant aux dispositions légales et réglementaires régissant la profession de commissaire aux comptes en vigueur au jour des opérations de contrôle, y compris son code de déontologie et les normes d'exercice professionnel homologuées, incluant les diligences directement liées, en vigueur au moment de l'exercice des missions.

## Le champ de vérifications

Les résultats des contrôles 2014 sont relatifs à la certification des comptes intervenue principalement sur l'exercice comptable clos en 2013.

Les opérations de contrôles ont intégré les points suivants :

- le suivi des recommandations ;
- l'examen des procédures internes nouvellement mises en place ;
- l'approfondissement de certaines thématiques fixées par le H3C ;
- un contrôle de mandats (ciblé ou non) comprenant le suivi des recommandations.

En ce qui concerne les cabinets non EIP ne présentant pas de risque les opérations de contrôles ont été consacrées au suivi des recommandations et aux thèmes transversaux.

Les thèmes de contrôle retenus ont été répartis auprès des cabinets en fonction de leur taille. Les thèmes suivants sont communs aux autres cabinets EIP et non EIP : la mise en place de procédures en matière de lutte contre le blanchiment des capitaux, l'audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes et la justification des appréciations. Pour les cabinets EIP, les vérifications ont également visé la prise en considération de la possibilité de fraude, la documentation des diligences mise en œuvre en particulier sur des postes comptables significatifs, lors de la démarche d'audit adoptée et du contrôle de l'information financière.

Des thèmes complémentaires ont été mis en œuvre pour les contrôles des cinq plus grands cabinets français. Ils reprennent des thématiques communes aux régulateurs d'audit mondiaux et européens.

## Les contrôles conjoints avec le PCAOB

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

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

### Les contrôles conjoints avec le PCAOB

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

## Les échanges internationaux des résultats des contrôles

L'IFIAR réalise annuellement une enquête (IFIAR Survey) sur le résultat des contrôles exécutés par ses membres et publiée sur son site. Cette enquête recense pour les 6 plus grands réseaux d'audit mondiaux, les déficiences d'audit significatives les plus souvent identifiées lors des contrôles et communiquées aux auditeurs dans les rapports de contrôle des régulateurs. Dans l'enquête 2014, publiée en mars 2015, les 7 déficiences les plus citées au sein de l'enquête concernent les thèmes suivants : *évaluation à la juste valeur, évaluation du contrôle interne mis en place au sein de l'entité, reconnaissance du chiffre d'affaires, conformité des notes aux états financiers, procédures analytiques, audit des groupes et inventaire.*

La cohérence des résultats des contrôles constatés en France et à l'étranger pour les plus grands réseaux d'audit, démontre l'utilité des échanges avec les autres régulateurs et l'intérêt du travail réalisé en commun sur la recherche et l'élimination des causes des déficiences d'audit significatives le plus fréquemment constatées.

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