



H3C

RAPPORT ANNUEL 2015

RAPPORT ANNUEL 2015 DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

En application des dispositions de l'article R. 821-13 du code de commerce, le Haut conseil du commissariat aux comptes 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.

En date du 12 mai 2016, le Collège du Haut conseil a adopté le présent rapport qui rend compte des activités du Haut conseil au cours de l'année 2015 et de leur prolongement au cours des premiers mois de 2016.

SOMMAIRE

| | |
|--|-----------|
| LE MOT DU PRÉSIDENT DU COLLÈGE | 2 |
| O1 - LE HAUT CONSEIL | 5 |
| 1. Les missions du H3C | 6 |
| 2. Le Collège | 7 |
| 3. Le secrétariat général | 10 |
| 4. Les moyens budgétaires | 11 |
| O2 - CONTRIBUER À LA NORMALISATION, VEILLER AU RESPECT DE LA DÉONTOLOGIE ET DE L'INDÉPENDANCE | 13 |
| 1. L'évolution de la réglementation professionnelle | 14 |
| 2. Les avis | 16 |
| 3. Les réponses directes et questions en cours de traitement | 17 |
| O3 - CONTRÔLER | 19 |
| 1. Le programme de contrôle de l'année 2015 | 22 |
| 2. Les résultats | 23 |
| O4 - JUGER EN APPEL | 33 |
| 1. Données chiffrées | 34 |
| 2. Les décisions rendues en matière d'inscriptions | 36 |
| 3. Les décisions rendues en matière de contestation d'honoraires | 36 |
| 4. Les décisions rendues en matière disciplinaire | 36 |
| O5 - COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELLE INTERNATIONALE | 39 |
| 1. La coordination européenne | 40 |
| 2. Les relations bilatérales | 41 |
| 3. La coopération internationale | 42 |
| O6 - L'ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA RÉFORME DE L'AUDIT | 45 |
| 1. Le nouveau cadre réglementaire | 46 |
| 2. L'exercice du commissariat aux comptes | 47 |
| 3. La supervision publique de l'audit | 49 |
| ANNEXES | 53 |

LE MOT DU PRÉSIDENT DU COLLÈGE



La publication de son 12^e rapport d'activité offre au Haut conseil l'occasion de faire le point sur son action en 2015 – dernière année avant l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit – mais aussi de tracer les perspectives que lui ouvre cette réforme.

À ce moment important de la vie du Haut conseil, je tiens à saluer Christine Thin, qui a porté cette nouvelle autorité sur les fonts baptismaux en 2003 et a, avec ténacité et mesure, accompagné son évolution pendant douze années. Avec l'aide du Collège, du Secrétaire général et des services opérationnels, elle a su trouver un juste équilibre entre les exigences imposées par le cadre légal et les légitimes aspirations des professionnels.

L'année 2015 a tout d'abord été une année de réflexion et de concertation avec la profession sur les évolutions du référentiel normatif. Le Haut conseil a ainsi mis en place un groupe d'échange avec les instances professionnelles pour anticiper l'application des nouvelles règles issues de la réforme européenne de l'audit.

Dans le même temps, les contrôles ont été poursuivis à un rythme soutenu puisque ce sont près de neuf cents cabinets qui ont été contrôlés. À cet égard, s'il convient de souligner les efforts entrepris par les professionnels pour améliorer leurs procédures à la suite des contrôles, il apparaît que trop souvent encore ceux-ci révèlent une insuffisance de diligences pouvant conduire à l'expression d'une opinion insuffisamment étayée. Le Haut conseil attend en conséquence des commissaires aux comptes une rigueur accrue dans l'exercice de la mission qui leur est confiée afin de préserver au mieux la sécurité financière et l'intérêt général.

L'année 2015 a également été une année importante pour le développement de notre partenariat avec nos homologues européens et internationaux, avec de nombreuses réflexions et contributions, d'une part, sur la mise en œuvre de la réforme européenne et la préparation de la mise en place du CEAOB et, d'autre part, sur le fonctionnement de l'IFIAR qui devrait être facilité dès 2017 par la création d'un secrétariat permanent.

Le 17 juin 2016, le commissariat aux comptes franchira une nouvelle étape. Fruits de la réforme de l'audit voulue par la Commission européenne, le règlement européen 537/2014 et l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 – qui transpose la directive 2014/56/UE – modifient les conditions d'exercice du commissariat aux comptes en France et renforcent la supervision publique de l'audit. Les exigences relatives au respect des règles déontologiques et à la préservation de l'indépendance des commissaires aux comptes s'en trouvent accrues, et les missions du Haut conseil, ses prérogatives ainsi que son organisation sont sensiblement modifiées.

Le nombre de membres du Collège sera porté à quatorze et plusieurs formations distinctes seront constituées en son sein, dont une formation restreinte statuant en matière disciplinaire. Le Haut conseil sera également doté d'un service d'enquêtes, avec à sa tête un rapporteur général chargé de procéder à celles-ci et de les présenter à une formation du Collège qui pourra, en tant que de besoin, ouvrir des procédures de sanction. Ces procédures seront ensuite jugées par la formation restreinte du Collège ou par les commissions régionales de discipline.

Si les missions qui sont confiées au Haut conseil s'étendent désormais à l'inscription des commissaires aux comptes, et à la formation continue, il pourra déléguer ces dernières à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes – ainsi d'ailleurs que les contrôles visant des cabinets ne détenant pas de mandat d'intérêt public – afin de maintenir une régulation fondée sur des échanges constructifs avec les représentants de la profession. De la même manière, le processus normatif qui sera mis en œuvre laissera toute sa place au dialogue entre le régulateur et la profession, puisque la réforme institutionnalise une commission dédiée, composée à parité de membres du Collège du Haut conseil et de commissaires aux comptes, qui travailleront ensemble à la rédaction des projets de normes ultérieurement soumis au Haut conseil pour adoption, après avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Ainsi, à la faveur de l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, le Haut conseil sera appelé, au cours des prochains mois, à investir des champs nouveaux qui, combinés à ses missions traditionnelles, vont lui permettre d'adapter la régulation aux exigences accrues de sécurité financière, afin de valoriser le commissariat aux comptes, dans l'intérêt du bon fonctionnement de l'économie, au service de l'intérêt général.

[Christine Guéguen](#), Président du Collège



1

LE HAUT CONSEIL

Autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale, le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) est l'autorité de régulation de la profession de commissaires aux comptes en France.

Le Haut conseil a pour mission d'assurer la surveillance de la profession avec le concours de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes et d'assurer la coopération européenne et internationale des systèmes de supervision de l'audit.

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.

À compter de juin 2016, date d'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, les prérogatives du Haut conseil sont accrues. Le H3C assurera désormais la responsabilité finale de l'adoption des normes, de la formation continue, de l'inscription, des contrôles de qualité et du système disciplinaire. Son organisation et son fonctionnement seront adaptés pour répondre à ses nouvelles missions.

1. Les missions du H3C

Le Haut conseil du commissariat aux comptes a pour missions :

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

Pour accomplir ses missions, le H3C participe au processus d'adoption des normes d'exercice professionnel. Homologuées par arrêté du garde des Sceaux, ces normes guident et sécurisent la démarche du commissaire aux comptes. Le Haut conseil identifie et promeut également 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 concrètes qui lui sont soumises. Il peut également s'autosaisir pour examiner des situations qui lui paraissent nécessiter une prise de position de sa part.

Le H3C organise les contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes. Il les réalise lui-même grâce à des contrôleurs salariés du Haut conseil. 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 donnent lieu à des recommandations. En cas de manquement avéré, les contrôles peuvent conduire à la saisine des autorités compétentes, en vue de l'ouverture éventuelle d'une procédure disciplinaire.

Le H3C est l'instance d'appel des décisions rendues par les chambres et commissions régionales en matière de discipline, d'honoraires et d'inscription.

Aux échelons européen et international, le H3C est membre des coordinations européenne et internationale qui conduisent une démarche coordonnée de la régulation de l'audit. 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.

La Commission européenne a initié 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. La démarche européenne a abouti à l'adoption de deux textes : une directive et un règlement qui ont été publiés au *Journal officiel* de l'Union européenne du 27 mai 2014. L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a mis le droit français en conformité avec le droit de l'Union européenne, modifiant la partie législative du code de commerce. Elle sera complétée par un décret en Conseil d'État. Ces textes qui entreront en vigueur le 17 juin 2016 renforcent les prérogatives du Haut conseil.



Le plan stratégique du H3C

Le 21 mai 2015, le H3C a adopté son deuxième plan stratégique. Celui-ci s'inscrit dans la continuité du précédent plan 2012-2014. Il en reconduit les principaux axes en mettant l'accent sur la préparation de la réforme européenne de l'audit.

Le H3C a décidé de retenir la période 2015-2016 pour son deuxième plan stratégique compte tenu de l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit en juin 2016.

Les priorités du Haut conseil se déclinent selon cinq axes :

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

2. Le Collège

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 parmi les avocats généraux près la Cour de cassation. 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
Président,
conseiller honoraire
à la Cour de cassation
(jusqu'au 8 décembre
2015)



Jean-Pierre Zanoto
Conseiller à la Cour
de cassation



François-Roger Cazala
Conseiller maître
à la Cour des comptes



Bernard Castagnède
Professeur des universités



Philippe Christelle
Directeur d'audit interne



Jacques Ethevenin
Directeur financier



Caroline Weber
Administrateur de sociétés



Catherine Sabouret
Commissaire aux comptes



Alain Auvray
Commissaire aux comptes
(à compter du 17 avril 2015
en remplacement de
Monsieur Antoine Mercier)



Sylvie Perrin
Commissaire aux comptes



Patrick Parent
représentant
du Président de l'Autorité
des marchés financiers



Sébastien Raspiller
représentant
du Directeur général
du Trésor



Antoine Chabert
représentant
du Directeur
des affaires civiles
et du Sceau

Le Collège du Haut conseil a été renouvelé par décret en date du 22 décembre 2015 publié au *Journal officiel* du 24 décembre 2015. Christine Guéguen, avocat général près la Cour de cassation, a été nommée président du Collège à compter du 1^{er} janvier 2016. Jean-Pierre Zanoto, Philippe Christelle, et Alain Auvray ont été reconduits dans leurs fonctions.

L'Autorité s'appuie sur l'expertise de plusieurs commissions consultatives :

- **La commission spécialisée en matière de normes** examine les projets de normes élaborés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (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.
- **La commission spécialisée en matière internationale** définit les grandes orientations des actions que mène le H3C dans les cadres européen et international.

Le H3C s'est doté d'un comité d'audit composé de trois membres du Collège. Il prépare, en émettant des avis, les délibérations du Collège en matière financière et veille 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 milliers d'euros.

La composition, les formations et les compétences du Collège seront modifiées en 2016 pour répondre aux prérogatives qui seront celles du Haut conseil à compter de l'entrée en vigueur de la réforme européenne de l'audit.

3. Le secrétariat général



Philippe Steing
Secrétaire général



Laurence Duflo
Secrétaire général adjoint

Le secrétariat général est placé sous la direction d'un 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 de ses travaux et dispose de pouvoirs propres en matière de contrôle. 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. Il est assisté d'un secrétaire général adjoint auquel il peut déléguer sa signature en toute matière.

Au 31 décembre 2015, le secrétariat général se compose de 50 agents (équivalents temps plein) :

- 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 participe le H3C.
- 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 la CNCC et les CRCC. 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.

- La direction des contrôles réalise directement des contrôles de cabinets de commissariat aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public.
- Le secrétariat de l'activité juridictionnelle du H3C est assuré par un greffier nommé par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la justice, sous l'autorité du président.
- Le service chargé de la coopération internationale participe aux travaux conduits dans le cadre de la coordination européenne et internationale. Il assiste le H3C dans l'établissement des relations avec les homologues étrangers et l'élaboration des accords de coopération.
- La direction juridique intervient sur l'ensemble des questions de droit en lien avec le commissariat aux comptes. Elle participe au bon fonctionnement 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 H3C est doté d'un agent comptable.

Les effectifs du Haut conseil au 31 décembre 2015

| | 2015 | 2014 |
|--|------|------|
| Collège | 11 | 12 |
| Agents du secrétariat général* | 49,7 | 48,7 |
| dont contrôleurs | 16,8 | 18,8 |
| Autre | 1 | 1 |
| 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^{er} janvier 2010. Son assiette repose sur les honoraires des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public.

En 2015, les produits du H3C se sont élevés à 8 968 milliers d'euros, dont 5 925 milliers d'euros au titre des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes et reversés par la CNCC et 2 684 milliers d'euros au titre du financement complémentaire.

Compte tenu de charges à hauteur de 9 347 milliers d'euros, le H3C a dégagé en 2015 une perte de 379 milliers d'euros qui viendra s'imputer sur ses réserves. L'impact au 1^{er} janvier 2015 d'un changement de méthode en matière de comptabilisation des engagements de retraite pour les salariés de droit privé a par ailleurs été imputé en capitaux propres par une écriture de report à nouveau. Après perte de l'exercice 2015 et impact d'ouverture du changement de méthode comptable, les réserves s'élèvent à 9 637 milliers d'euros. En 2016, elles contribueront à l'équilibre du budget.

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

Une présentation détaillée des comptes 2015 du H3C figure en annexe 1.





02

CONTRIBUER À LA NORMALISATION, VEILLER AU RESPECT DE LA DÉONTOLOGIE ET DE L'INDÉPENDANCE

Le H3C contribue à la réglementation professionnelle. Il émet des avis sur les normes d'exercice professionnel proposées à l'homologation ainsi que des avis sur le code de déontologie de la profession. Il identifie et promeut les bonnes pratiques professionnelles en complément de ces règles et répond aux questions qui lui sont posées sur des situations concrètes.

En 2015, à l'instar des actions qu'il a menées en 2014, le Haut conseil a inscrit ses travaux dans la perspective de l'application des textes européens qui entreront en vigueur en juin 2016.

Il a en particulier travaillé à l'examen des projets de textes de transposition en veillant à ce que l'évolution des textes français associe conformité aux textes européens, sécurité financière et applicabilité pour la profession.

Dans le cadre de saisines individuelles, le H3C a également participé à l'accompagnement des professionnels dans l'anticipation des règles nouvelles issues de la réforme de l'audit. Il a notamment publié un avis sur une question relative à l'application du règlement européen en matière de rotation des cabinets d'audit et apporté des réponses directes à des questions spécifiques dont certaines concernent l'application des textes européens.

1. L'évolution de la réglementation professionnelle

Les nouvelles règles européennes relatives à l'audit légal exercé au sein de l'Union européenne et publiées en mai 2014 ont nécessité d'importants travaux de transposition en droit national en vue de leur entrée en application en juin 2016.

En 2015, le H3C a poursuivi l'analyse de ces nouvelles règles et a ainsi contribué aux réflexions engagées au niveau européen.

Il a également participé à l'élaboration de notes dans le cadre de la consultation de la Chancellerie sur les modifications de la partie législative du code de commerce.

Il a, en outre, poursuivi ses travaux de concertation avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes notamment quant à l'évolution du référentiel normatif et mis en place un groupe d'échange dédié à la réforme.

1.1. Participation aux ateliers de transposition organisés par la Commission européenne

La Commission européenne organise, depuis 2014, des groupes d'échange auxquels sont conviés les représentants des États membres.

Lors de ces ateliers, les services de la Commission européenne proposent des interprétations qui favorisent la bonne compréhension des textes et une application homogène de ces derniers au sein de l'Union.

En matière normative et déontologique, les thèmes suivants ont été discutés : les services non audit, les honoraires, la rotation des cabinets et des associés, l'indépendance des auditeurs, le rapport d'audit, les normes internationales d'audit (ISAs)...

1.2. Réponse du H3C à la consultation de la Direction des Affaires civiles et du Sceau sur le projet d'ordonnance transposant les textes européens

Grâce à l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes, le législateur français a transposé dans le droit national la directive 2014/56/UE et a pris position sur les options ouvertes aux États membres par le règlement 537/2014.

En 2015 et début 2016, la direction des affaires civiles et du Sceau a soumis à consultation son projet de transposition et ses choix quant aux options proposées. Le H3C a formulé ses commentaires et proposé des amendements rédactionnels, notamment sur les sujets d'ordre normatif, déontologique ainsi que sur sa gouvernance.

1.3. Réflexion engagée avec la profession

Groupe de travail « H3C/CNCC » dédié à la réforme

Afin de favoriser une interprétation partagée des textes, le H3C a mis en place un groupe d'échange avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

Mis en place en juin 2015, ce groupe, constitué de membres du H3C et de représentants de la CNCC, permet aux deux instances d'approfondir certains sujets et contribue à leurs prises de positions respectives.



Groupe Réforme H3C/CNCC

- Sujets examinés :
 - Rotation des cabinets (durée du mandat) ;
 - Rotation des associés ;
 - Plafonnement des honoraires ;
 - Rapport de transparence ;
 - Démission ;
 - Suppléance.
- Autres sujets en cours :
 - Secret professionnel ;
 - Périmètre de la mission de certification des comptes.

Groupe de concertation sur les normes

Les nouveaux textes européens prévoient que les normes internationales d'audit (ISAs) devront être appliquées par les auditeurs dès qu'elles auront été adoptées par la Commission européenne. Dans l'attente de cette adoption, les auditeurs continueront à appliquer les règles nationales, c'est-à-dire les normes d'exercice professionnel en France.

Le groupe de concertation H3C/CNCC sur les normes a engagé des travaux visant à la mise en conformité des normes d'exercice professionnel aux dispositions nouvelles issues de la réforme.



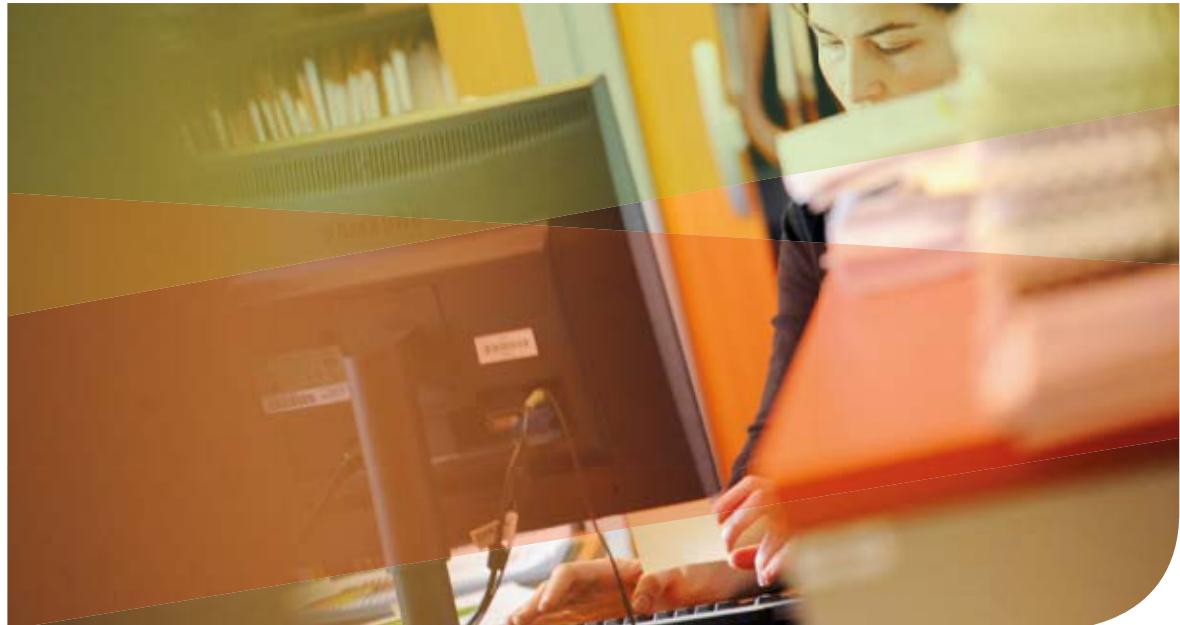
Le « nouveau » rapport d'audit

Les textes européens et en particulier le règlement instaure des dispositions nouvelles qui modifieront le contenu du rapport d'audit¹. Parallèlement, le normalisateur international (IAASB) a publié une nouvelle norme préconisant des développements spécifiques dans le rapport d'audit (ISA 701²).

Compte tenu de l'importance de l'enjeu attaché à ce sujet, le groupe de concertation a d'ores et déjà identifié les amendements normatifs qui pourraient être envisagés afin d'allier conformité aux textes européens et, autant que possible, aux principes internationaux.

1. Directive 2014/56/UE article 28 et règlement 537/2014 article 10. »

2. ISA 701 « Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report ».



1.4. Travaux internes au H3C relatifs à ses nouvelles attributions en matière déontologique et normative

Le « Bureau »

Le règlement européen prévoit que l'autorité compétente peut accorder aux commissaires aux comptes certaines dérogations, en particulier :

- autoriser, à titre exceptionnel, un prolongement de la durée de la mission du commissaire aux comptes ;
- déterminer, en cas de doute, la date de début de mandat ;
- autoriser un dépassement du seuil de plafonnement des honoraires versés au titre des services non audit (70 %) pour une période de deux exercices maximum.

Une formation du Collège du Haut conseil, dénommé «bureau» exercera cette mission à compter du 17 juin 2016. Le Haut conseil a initié des travaux visant à anticiper la mise en œuvre de ces nouvelles attributions.

La responsabilité en matière normative

Au vu des dispositions européennes, le régulateur voit ses compétences et responsabilités élargies. L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 redéfinit le processus d'élaboration et d'adoption des normes.

Désormais, les projets de normes devront être préparés par une commission placée auprès du Haut conseil, et composée à parité de membres du Haut conseil et de commissaires aux comptes. Les projets seront adoptés

par le Haut conseil avant homologation par le garde des Sceaux.

Le Haut conseil, en lien avec la CNCC, a engagé des réflexions quant à l'organisation et au fonctionnement de cette commission.

2. Les avis

Le H3C a rendu un avis sur une question d'application du règlement européen en matière de rotation des cabinets d'audit. Il a, en particulier, été consulté sur la date à retenir pour calculer la durée de la mission d'audit d'une entité qui devient entité d'intérêt public à la suite de l'admission de ses titres sur un marché réglementé.

Au regard des dispositions de l'article 17 du règlement européen 537/2014, le H3C a considéré que l'admission des titres de la société sur un marché réglementé déclenche le décompte de la durée du mandat. Pour les entités qui acquièrent la qualification d'entité d'intérêt public en raison d'un changement dans leur vie sociale, telle que l'admission des titres sur un marché réglementé, les exercices audités antérieurement à cette qualification ne sont pas pris en compte.

(Annexe 2 - Avis 2015-02)



Saisir le H3C

Le législateur a confié au H3C la mission de veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes. À ce titre, il peut être saisi de toute question entrant dans son champ de compétence par les personnes habilitées mentionnées à l'article R. 821-6 du code de commerce.

Afin de répondre au mieux aux attentes des parties prenantes, le H3C met à leur disposition trois documents :

- un document présentant les personnes habilitées à saisir le H3C et le processus d'instruction des questions ;

- un formulaire de saisine ;
- un tableau présentant les informations utiles à l'instruction de leur saisine.

Le formulaire facilite la description des faits et du contexte de leur survenue. Son utilisation n'est pas obligatoire.

Ces documents sont disponibles sur le site du H3C : <http://www.h3c.org/accueil.htm>

3. Les réponses directes et questions en cours de traitement

Le H3C a eu à connaître des situations particulières auxquelles des réponses directes ont été apportées.

Ces questions ont principalement porté sur les thèmes qui suivent :

- l'acceptation de mandat ;
- la succession de missions ;

- la nomination, la démission, le relèvement de fonctions ;
- le maintien de mandat en cas de rapprochement de cabinets ;
- le recours à des collaborateurs externes ;
- la rotation des associés ;
- le réviseur indépendant.

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 méritent d'être plus largement connues. Sont actuellement en cours d'examen des questions portant sur les conditions attachées à la désignation d'un associé en qualité de signataire du rapport sur les comptes, le secret professionnel.





03

CONTÔLER

Les contrôles constituent un élément clef du système de supervision publique des commissaires aux comptes et des cabinets.

Ils 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.

Résultats des contrôles 2015

Si des améliorations ont été observées dans la conception et la mise en œuvre des procédures internes des cabinets et si les recommandations qui leur ont été précédemment adressées sont d'une manière générale suivies, le Haut conseil constate cependant que le nombre de mandats présentant des insuffisances de diligences affectant la fiabilité de l'opinion émise sur les comptes audités demeure trop important. Certes, ces insuffisances n'impliquent pas systématiquement que les comptes des entités auditées soient erronés, mais elles révèlent en tout état de cause des certifications qui ne sont pas étayées.

Le Haut conseil attend en conséquence de la part des cabinets concernés des améliorations substantielles dans le traitement des mandats.

À cet égard, il convient de rappeler que s'agissant des entités d'intérêt public, la réforme de l'audit prévoit que les comités spécialisés auront accès aux résultats du contrôle effectué par le Haut conseil.

Les constats négatifs les plus fréquents sont :

- le défaut de documentation qui est parfois tel qu'il ne permet pas aux contrôleurs de conforter les opinions émises par les signataires du rapport ;
- le défaut de test des systèmes de contrôle interne et d'information des entités auditées lorsque le commissaire aux comptes a décidé de s'appuyer sur ces systèmes ainsi qu'un défaut de diligences en ce qui concerne le risque de fraude ;
- l'insuffisance de l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes tout particulièrement en ce qui concerne la formalisation de la revue critique et la concertation sur l'approche d'audit.

Spécificités des cabinets EIP

Les six plus grands cabinets d'audit français¹ ont continué d'apporter des améliorations à leurs systèmes de contrôle interne de qualité et à leurs 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. Des améliorations sont notamment attendues en matière de couverture des risques d'audit sur les mandats. Les cabinets doivent également sécuriser les procédures d'analyse des prestations non audit susceptibles de les placer en situation d'incompatibilité.

Des améliorations sont aussi attendues en ce qui concerne l'utilisation des techniques d'échantillonnage.

Vingt-trois mandats (dont 16 EIP) sur 120 testés (dont 88 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, la comptabilisation des contrats de crédit-bail, le reclassement des dettes bancaires.

Les autres cabinets EIP doivent veiller aux respects des obligations de formation, former les équipes d'audit aux secteurs spécifiques audités et compléter les outils méthodologiques facilitant l'audit des comptes.

Ces cabinets doivent également renforcer leur contrôle de l'information financière fournie par les entités qu'ils auditent. Il est également attendu une meilleure application des normes d'exercice professionnel, telles que celles relatives aux principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés, la sélection des éléments à contrôler et la justification des appréciations.

Cinquante-neuf mandats (dont 32 EIP) sur 362 testés (dont 162 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.

Spécificités des cabinets non-EIP

Les cabinets non-EIP doivent encore renforcer la mise en place d'un dispositif en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux. L'encadrement du recours à des collaborateurs externes doit mieux être assuré par ces cabinets.

Des améliorations sont à apporter concernant l'évaluation des risques, l'utilisation des travaux de l'expert-comptable et le contrôle de l'information financière fournie par les entités.

Pour 88 mandats sur 1725 testés, il a été relevé des insuffisances de diligences susceptibles d'affecter la fiabilité des opinions. Les insuffisances relevées ont trait à 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).

1. Voir glossaire en annexe 9.

Recommandations issues des résultats des contrôles réalisés en 2015

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 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 auditee ;
- structurer et de documenter la démarche d'audit suivie notamment lors de l'appréciation des éléments de contrôle interne pertinents pour l'audit 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 ;

- veiller à la bonne application des normes d'exercice professionnel relatives :
 - à l'exercice collégial de la mission lorsque l'audit est réalisé par plusieurs commissaires aux comptes,
 - 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.

Les cabinets doivent également renforcer le contrôle de l'information financière.

1. Le programme de contrôle de l'année 2015

| | Contrôles directs par le H3C | | Contrôles délégués | | Contrôles CRCC |
|---|-------------------------------------|----------------|--------------------|----------------|----------------|
| | Les 6 plus grands cabinets français | Autres EIP | Autres EIP | Non-EIP | |
| Nombre de cabinets | 6 | 48 | 66 | 802 | |
| Nombre de mandats détenus | 68 532 | 8 493 | 4 573 | 14 792 | |
| Dont mandats EIP | 2 156 | 236 | 180 | | |
| Heures d'audit consacrées par les cabinets | 10 551 857 | 733 958 | 369 186 | 993 805 | |
| Nombre de mandats testés | 120 | 131 | 231 | 1 725 | |
| Dont mandats EIP | 88 | 84 | 78 | | |
| Nombre d'heures de contrôles | 155 823 | 55 459 | 48 701 | 189 500 | |

Les données du tableau concernent les cabinets inscrits au programme 2015 pour lesquels les restitutions sont finalisées au jour de la rédaction de ce rapport.

1.1. Cabinets EIP

Les contrôles de l'année 2015 ont porté sur **120 cabinets EIP** dont les six plus grands cabinets français².

Le H3C a mis en œuvre directement le contrôle de 54 cabinets dont les six plus grands cabinets français.

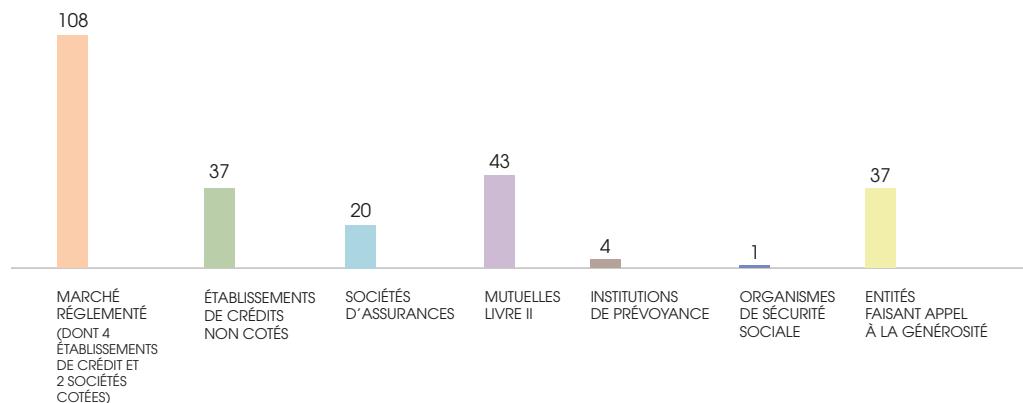
Il a fait réaliser sous sa supervision les autres contrôles.

482 missions de certification ont été contrôlées. Parmi elles, 250 sont des mandats EIP.

En 2015, deux cabinets français membres d'un réseau international et enregistrés auprès du Public Company Accounting Oversight (PCAOB), ont fait l'objet d'un contrôle conjoint avec le PCAOB. De surcroît, les opérations de contrôles conjoints aux États-Unis ont été finalisées pour un cabinet.

2. Voir glossaire en annexe 9.

PROFIL DES 250 MANDATS « EIP » CONTRÔLÉS



1.2. Cabinets non-EIP

Les contrôles de l'année 2015 ont été réalisés par les compagnies régionales sous la supervision du H3C. Ils ont concerné 1 018 cabinets non-EIP.

Les résultats portent sur 802 cabinets pour lesquels les rapports ont été terminés au 28 février 2016. 1 725 mandats ont été contrôlés au sein de ces cabinets et ont concernés 907 associés signataires.

Ces cabinets consacrent en moyenne 13 % de leur activité totale au commissariat aux comptes et 53 % d'entre eux sont des commissaires aux comptes personnes physiques.

réalisées ont été par ailleurs renforcés. Des améliorations ont également été apportées, d'une part, aux procédures de contrôle interne de qualité et de revue indépendante, et d'autre part, aux méthodologies facilitant la mise en œuvre de la certification des comptes par les associés signataires et leurs équipes. Les cabinets ont par ailleurs veillé à adapter la formation des collaborateurs aux thèmes utiles à la conduite des missions d'audit.

Sur les 120 mandats contrôlés directement par le H3C (dont 88 EIP), 42 avaient précédemment été contrôlés. Les cabinets ont amélioré l'exécution de la mission de certification des comptes sur ces mandats, quatre d'entre eux nécessitant toutefois encore des améliorations substantielles en matière de documentation.

Les améliorations devant être mises en œuvre

Sur les procédures

Les six 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 sécuriser et rendre plus efficace leurs systèmes de contrôle interne de qualité. Si des progrès ont été constatés dans la conception de ces dispositifs, leur mise en œuvre requiert encore des améliorations.

En outre, le lien entre les résultats des contrôles internes de qualité, les évaluations des associés et les pratiques de rémunération n'est pas suffisamment établi et documenté, 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 les mandats pour lesquels des risques ont été identifiés. Ils doivent également veiller au respect des obligations réglementaires (obligations déclaratives ayant trait aux mandats telles que les déclarations d'activité et les demandes de dérogation au barème réglementaire des heures, formations, démissions).

Il est attendu une meilleure sécurisation des procédures d'acceptation des prestations non audit afin d'éviter les situations d'incompatibilité. 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 certains cabinets, quelques prestations qui auraient dû conduire ces cabinets à saisir le H3C conformément aux prescriptions du code de déontologie.

2. Les résultats

Une comparaison des résultats de l'année 2015 avec ceux de l'année 2014 ne peut être effectuée. En effet, les contrôles n'ont pas porté exactement sur la même catégorie de mandats. Par ailleurs, les équipes de contrôle ont accentué l'intensité de leurs contrôles sur certains cycles comptables.

Les mandats ont été sélectionnés selon une approche par les risques et non selon une démarche aléatoire, par conséquent, les résultats tirés des vérifications menées à partir de cet échantillon de mandats ne peuvent être extrapolés à l'ensemble des mandats détenus par les cabinets.

Il ressort toutefois des contrôles que 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 six plus grands cabinets français

Les améliorations constatées

Les cabinets ont complété leurs procédures de vérification en matière d'acceptation des prestations considérées comme entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissariat aux comptes. Les contrôles *a posteriori* des prestations

Sur les mandats

Pour la moitié des mandats examinés, les contrôles ont mis en évidence des insuffisances dans la documentation des dossiers. Dans certains dossiers, l'absence de documentation est telle qu'elle affecte la fiabilité de la certification des comptes. Ainsi, dans 16 cas, des vérifications supplémentaires réalisées par les contrôleur·e·s sur des postes significatifs des comptes ont été nécessaires pour conforter le caractère approprié de l'opinion émise par l'auditeur.

Ne sont pas suffisamment documentés : l'appréciation des éléments de contrôle pertinents pour l'audit ou du système d'information mis en place dans l'entité auditee, les travaux sur la démarche d'audit ou sur les zones de risques examinées, ou encore la justification des conclusions émises ou l'analyse critique et l'exercice du jugement professionnel sur des cycles à risques, et pour les entités non-EIP, l'évaluation des stocks ou encore la valorisation d'actifs financiers ou incorporels.

En ce qui concerne les entités cotées sur un marché réglementé, les défauts de documentation portent sur la valorisation des actifs corporels et incorporels y compris les écarts d'acquisition et les frais de recherche et développement, la probabilité de récupération des impôts différés actifs, ou sur les conséquences de l'audit d'une filiale significative dans les comptes consolidés.

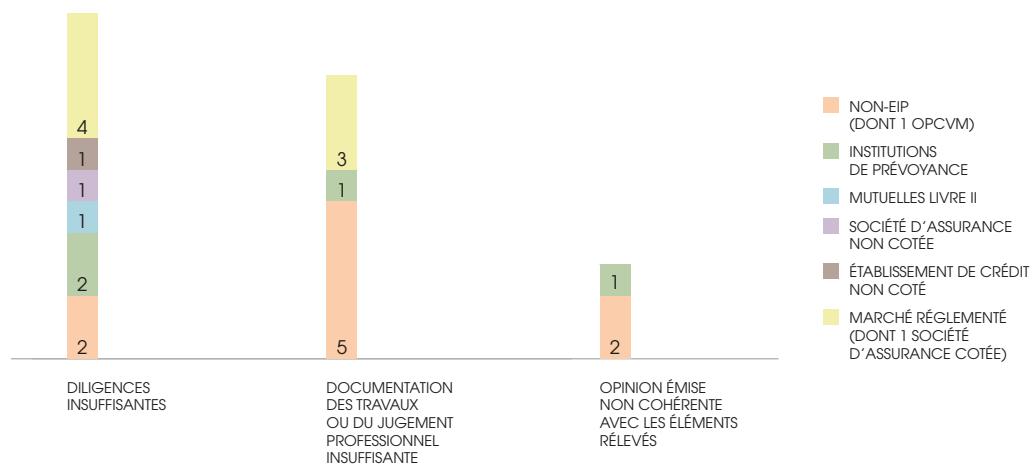
Dans le domaine des établissements de crédit ou d'entités du secteur de l'assurance, la documentation insuffisante porte sur l'audit de cycles spécifiques tels que, les procédures d'octroi de crédit à la clientèle, les opérations de crédit-bail et de location simple, et les sinistres et les provisions techniques afférentes et les cotisations de réassurance.

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. Dans près d'un quart des mandats testés et concernés par l'application de cette norme, les dispositions de cette dernière ne sont pas respectées. Les principales insuffisances de documentation ont trait au jugement critique incomplet porté sur la revue des travaux réalisés par le co-commissaire aux comptes et à l'absence de concertation sur l'approche d'audit retenue, le seuil de signification ou le plan de mission. Dans trois de ces mandats³ les insuffisances de documentation cumulées vont jusqu'à remettre en cause la fiabilité des conclusions des cabinets dans le cadre de l'émission de l'opinion collégiale.

3. Il s'agit de deux mandats d'établissement de crédit non coté et d'un mandat non-EIP (parti politique).

VENTILATION DES 23 MANDATS PRÉSENTANT DES INSUFFISANCES





Sur les 78 nouveaux mandats contrôlés par le H3C, 55 ont donné lieu à des travaux d'audit qui ont permis aux commissaires aux comptes d'émettre des opinions étayées de manière satisfaisante. Cependant, pour certains d'entre eux, des compléments d'information et de documentation ont dû être apportés lors des contrôles du H3C.

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 six cabinets. Les **défauts de diligences** (11 mandats) ou de documentation (9 mandats) portent sur des postes comptables significatifs ou à risque. Pour trois mandats, l'**opinion émise n'est pas cohérente avec les travaux menés** puisqu'elle ne tient pas compte d'anomalies significatives relevées au cours du contrôle des comptes.

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 de certification des comptes.

Les insuffisances de diligences relevées fréquemment sont : la valorisation d'actifs non courants et celle de certains actifs financiers, la reconnaissance du chiffre d'affaires, la valorisation des stocks, la comptabilisation des contrats de crédit-bail, le reclassement des dettes

bancaires. Concernant les entités du secteur bancaire, les insuffisances de diligences ont été décelées pour les prêts sur gages et les opérations sur les créances saines et douteuses. En ce qui concerne les entreprises du secteur des assurances, les insuffisances de diligences portaient sur les placements, les primes émises et les primes acquises non émises et les cotisations et charges de sinistres non-vie.

Il peut être rappelé que l'enquête de l'IFIAR, en 2015, a également diagnostiqué des insuffisances d'audit de même nature.

Les contrôles conjoints avec le PCAOB

Deux cabinets ont été contrôlés conjointement avec le PCAOB. À ce jour, les résultats ne sont pas finalisés. Les opérations de contrôle ont porté sur 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 10 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 américaine « AS 5 »).

2.2. Les résultats des contrôles des autres cabinets EIP

Les améliorations constatées

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 362 mandats examinés (dont 162 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. Pour 38 des mandats, des atteintes à la fiabilité de l'opinion avaient été identifiées lors des précédents contrôles. Pour 32 d'entre eux, des améliorations satisfaisantes ont été constatées.

Les améliorations devant être mises en œuvre

Sur les procédures

Les cabinets contrôlés doivent respecter les obligations réglementaires de formation des associés. De plus, les formations des personnes participant à l'audit sont également à renforcer dans le domaine des normes comptables internationales et dans le secteur des associations faisant appel à la générosité publique.

Quasiment tous les cabinets ont mis en place une procédure de lutte contre le blanchiment. Des améliorations sont attendues concernant la classification des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme attachés aux mandats ainsi que le suivi de formations spécifiques pour les équipes.

Certains cabinets ne respectent pas les obligations réglementaires telles que les demandes systématiques de dérogations au nombre d'heures d'audit, les déclarations d'activité, le contenu du rapport de transparence. Ils doivent également informer les entités contrôlées du recours à des collaborateurs externes.

Certains cabinets doivent compléter leurs outils ou les mettre à jour, principalement ceux relatifs à des aspects techniques de la certification des comptes et le contrôle dans des secteurs spécifiques comme celui des mutuelles et des associations.

Les cabinets ayant mis en place une revue indépendante ou un dispositif de contrôle de qualité interne *a posteriori* doivent renforcer leurs procédures en prévoyant notamment une intervention du réviseur indépendant dès la phase d'approche et une meilleure documentation des travaux.

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 lors de l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions d'audit, la prise de connaissances des éléments du **contrôle interne** de l'entité pertinents pour l'audit et la formalisation du seuil de signification ou de planification.

Dans certains cas, les normes d'exercice professionnel suivantes ne sont que partiellement appliquées : « **Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés** », « **Sélection des éléments à contrôler** » et « **Justification des appréciations** ».

La documentation des diligences reste insuffisante sur un certain nombre de mandats testés. Dans quelques cas, des documents et explications ont été transmis lors du contrôle et ont permis de justifier les conclusions *a posteriori*. À cela s'ajoutent des insuffisances dans le **contrôle de l'information financière**.

Cette année encore, les contrôles ont porté une attention particulière 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 concernant la répartition quantitative et qualitative des travaux, leur modification régulière, la concertation au niveau de l'approche d'audit ainsi que la formalisation des travaux du co-commissaire aux comptes ou leur revue critique. 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 (15 mandats⁴ détenus par 14 cabinets).

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

59 mandats détenus par 37 cabinets⁵, dont 32 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.

La typologie des insuffisances est la suivante :

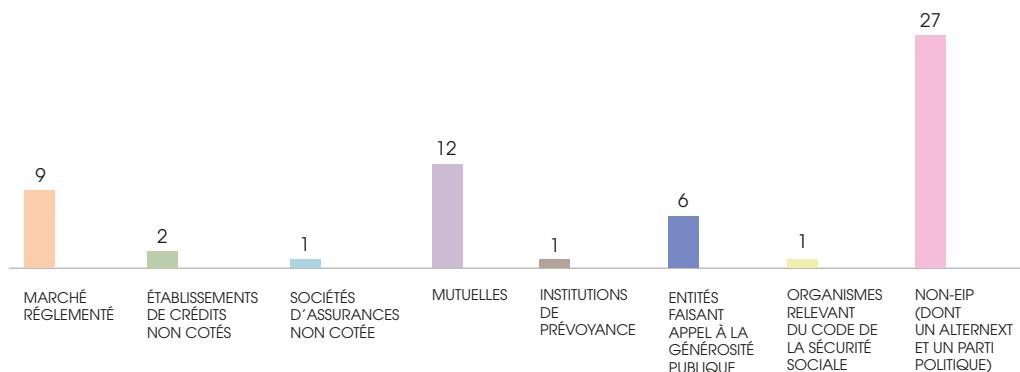
Pour 40 mandats dont 18 mandats EIP, il a été observé :

- 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, les travaux sur les systèmes d'information ainsi que les tests d'efficacité sont nettement insuffisants ;
- des diligences insuffisantes sur des cycles importants des comptes audités, telles que les prestations, les provisions techniques, les placements et les immobilisations corporelles. Les raisons tiennent essentiellement à une approche d'audit défaillante, qui ne permet pas d'obtenir l'assurance de l'absence d'anomalies significatives dans les comptes ;
- 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.

4. 4 entités cotées sur le marché réglementé, 2 établissements de crédit, 1 mutuelle, 2 sociétés d'assurance et 6 non-EIP.

5. 6 d'entre eux n'ont pas suivi les recommandations issues du précédent contrôle.

NATURE DES 59 MANDATS PRÉSENTANT DES INSUFFISANCES DES DILIGENCES



Pour 9 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé, les insuffisances de diligences concernent principalement la valorisation des immobilisations financières et la reconnaissance du chiffre d'affaires.

Pour 4 mandats dont 3 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 (2 mandats d'entités faisant appel à la générosité du public).

Pour 5 mandats dont 2 EIP, la documentation disponible dans les dossiers ou celle du jugement professionnel concernant des postes significatifs est insuffisante pour permettre d'étayer l'opinion émise.

Enfin pour 1 mandat non-EIP, une incohérence entre la valorisation du fonds de commerce dans les comptes individuels et consolidés n'a pas été relevée par le commissaire aux comptes et remet en cause la fiabilité de l'opinion émise sur les comptes individuels.

En dernier lieu, les contrôles ont révélé que quelques cabinets n'avaient pas du tout suivi les recommandations. Pour 6 mandats (dont 4 EIP), les insuffisances susceptibles d'affecter l'opinion ont de nouveau été constatées lors des contrôles de cette année⁶.



2.3. Les résultats des contrôles des cabinets non-EIP

Le suivi des recommandations a porté sur 686 cabinets précédemment contrôlés. Les contrôles 2015 ont relevé que 37 % des cabinets avaient suivi les recommandations, 61 % les ont partiellement suivies.

Il a été noté que 2 % des cabinets revus cette année n'avaient pas appliqué les recommandations émises à la suite d'un précédent contrôle⁶.

90 % des cabinets contrôlés ont appliqué correctement les normes d'exercice professionnel relatives à l'exercice de la mission de certification des comptes.

Les améliorations à mettre en œuvre

Sur les procédures

Il a été constaté pour une grande partie des cabinets la nécessité 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 de veiller au respect des prescriptions des textes réglementaires en matière de formation des associés.

La procédure de recours aux collaborateurs externes n'est pas suffisamment encadrée, voire non conforme à l'avis du Haut conseil.

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. Lorsque le commissaire aux comptes choisit de s'appuyer sur le contrôle interne de l'entité auditee, les tests d'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par celle-ci ne sont pas systématiquement réalisés.

La documentation relative aux conclusions tirées des diligences mises en œuvre doit être également améliorée ainsi que la documentation de l'utilisation des travaux des experts comptables par l'auditeur.

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

6. Voir 2.4. Le suivi des contrôles et des recommandations.

Des améliorations sont encore attendues pour ce qui concerne l'application de la norme d'exercice professionnel « Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes ». Pour plus de la moitié des cabinets concernés par l'exercice de la mission de certification en co-commissariat aux comptes, les contrôles ont mis en évidence des insuffisances dans la revue des travaux mis en œuvre par le co-commissaire aux comptes, dans la répartition des travaux d'audit, dans l'absence de modification régulière des travaux ainsi que dans la concertation entre les co-commissaires aux comptes. Ces insuffisances ont conduit, pour 10 mandats détenus par 8 cabinets, à remettre en cause la fiabilité des conclusions des cabinets concernés dans le cadre de l'émission de l'opinion collégiale.

La « Justification des appréciations » n'est pas appliquée de manière satisfaisante pour un peu plus d'un quart des cabinets. En particulier, les appréciations ne portent pas sur des éléments déterminants pour la compréhension des comptes qui auraient du faire l'objet d'une justification.

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 de certification des comptes pouvant remettre en cause la fiabilité de l'opinion d'audit émise ont été constatées. 88 mandats détenus par 82 cabinets sont concernés.

Pour 39 mandats, la documentation présente dans les dossiers d'audit, y compris celle justifiant le jugement professionnel, a été jugée insuffisante pour étayer l'opinion émise.

Pour 24 mandats, les travaux d'audit sur des postes significatifs des états financiers se sont révélés insuffisants.

Pour 16 mandats, les diligences concernant le contrôle de l'information financière fournie dans l'annexe sont insuffisantes.

Pour 9 mandats, le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences, dans son opinion, des anomalies relevées ou l'opinion émise par le commissaire aux comptes est incohérente avec les éléments relevés lors de l'audit.



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 le cas échéant 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 du contrôle périodique suivant⁷. Lorsque des déficiences importantes sont relevées dans la conduite de la mission de certification des comptes, l'application effective des actions correctrices est vérifiée lors du contrôle périodique suivant. Celui-ci intervient alors dans un délai plus court que le délai normal de trois ou six ans selon les cas. Pour ces cas, le courrier de recommandations est assorti d'une demande d'élaboration d'un plan d'amélioration qui peut dans certains cas ne viser que des mandats pour lesquels les diligences mises en œuvre n'avaient pas été considérées comme adéquates pour fiabiliser l'opinion émise. Dans les cas les plus graves, le parquet général est saisi à toutes fins.

7. 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.

Le tableau qui suit propose une synthèse cumulée, au jour de la rédaction du rapport, du suivi des contrôles et des recommandations, depuis le deuxième cycle triennal.

| | Cabinets EIP | | | Cabinets non EIP | | |
|---|------------------------------------|--|------------------------------------|--|--|------|
| | 1 ^{er} cycle 2009-2011 | 2 ^e cycle 2012-2014 | 1 ^{er} cycle 2008-2015 | 2 ^e cycle 2014 en cours de finalisation | | |
| Nombre de cabinets contrôlés | 550 | 466 | 6 565 | 1 015 | | |
| Nombre de courriers individuels de recommandations adressés aux cabinets | 550 | 466 | 5 660 | 988 | | |
| Dont nombre de courriers sans suivi spécifique | 363 66 % | 277 (dont 234 déjà contrôlés lors du cycle antérieur) | 4 648 59 % | 787 (dont 534 déjà contrôlés lors du cycle antérieur) | | 80 % |
| Dont nombre de courriers assortis d'une demande de plan d'amélioration | 171 31 % | 152 (dont 117 déjà contrôlés lors du cycle antérieur) | 760 33 % | 129 (dont 64 déjà contrôlés lors du cycle antérieur) | | 13 % |
| Dont nombre de courriers constatant un non-respect des normes d'exercice professionnel* | 16 3 % | 37 (dont 30 déjà contrôlés lors du cycle antérieur) | 252 8 % | 72 (dont 43 déjà contrôlés lors du cycle antérieur) | | 7 % |

* Pouvant conduire à une saisine à toutes fins du procureur général par le secrétaire général du H3C.

Entre le premier et le deuxième cycle de contrôle, il a été constaté que les recommandations précédentes n'ont pas toutes fait l'objet d'une prise en compte satisfaisante. Si la proportion des demandes de plan d'amélioration reste stable celle des saisines du procureur général à toutes fins est en augmentation.

Le traitement par les parquets généraux

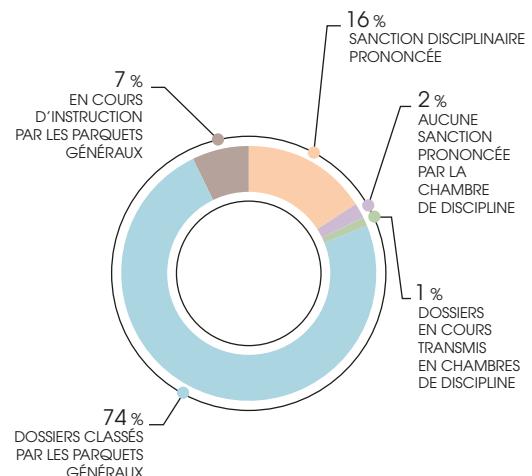
Depuis 2011, le secrétaire général du H3C a saisi les parquets des cas de 345 cabinets, dont 53 cabinets EIP.

Parmi ces 345 saisines, 238 ont été adressées à la suite des contrôles du 1^{er} cycle (16 cabinets EIP et 222 cabinets non-EIP) et 107 à la suite de ceux du 2^e cycle (37 cabinets EIP et 70 cabinets non-EIP).

Traitements par les parquets généraux des contrôles du 1^{er} cycle EIP et non-EIP

Des retours d'information ont été obtenus concernant 219 cas sur 238 relatifs à des cabinets dont la saisine à toutes fins s'est inscrite dans le cadre d'un premier cycle de contrôle.

TRAITEMENT DES PARQUETS GÉNÉRAUX CONTRÔLES DU 1^{er} CYCLE



L'analyse de ces 219 retours montre que les saisines ont donné lieu à 34 sanctions disciplinaires (dont deux cabinets EIP). 161 saisines ont été classées sans suite par les parquets (dont 12 cabinets EIP).

Les principales raisons de classement sans suite des dossiers évoquées par les parquets généraux sont l'arrêt de l'activité du commissaire aux comptes concerné s'accompagnant ou non d'une radiation de la liste des commissaires aux comptes (47 % des dossiers classés) et la prise en compte de la programmation d'un nouveau contrôle à une date proche ou d'un suivi réalisé par les compagnies régionales jugé satisfaisant (28 % des dossiers classés).

À ce jour, 19 dossiers sont en cours d'instruction ou en cours de traitement par la chambre de discipline. 13 d'entre eux sont relatifs à des saisines antérieures au 31 décembre 2014. Pour ces dossiers également, il est peu probable d'obtenir un retour d'information.

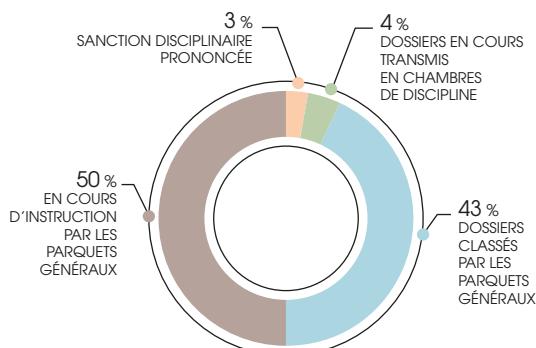
Traitements par les parquets généraux des contrôles du 2^e cycle EIP et non-EIP

Des retours d'information ont été obtenus concernant 34 cas sur 107⁸ relatifs à des cabinets dont la saisine à toutes fins s'est inscrite dans le cadre d'un deuxième cycle de contrôle.

L'analyse de ces 34 retours montre que les saisines ont donné lieu à une sanction disciplinaire prononcée (cabinet EIP). Dix-sept saisines ont été classées sans suite par les parquets (dont 12 cabinets EIP). À ce jour, 16 dossiers sont en cours d'instruction ou en cours de traitement par la chambre de discipline.

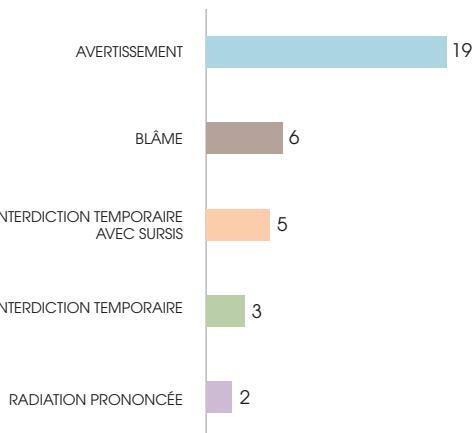
8. La première saisine date d'octobre 2013 (EIP 2^e cycle).

TRAITEMENT DES PARQUETS GÉNÉRAUX CONTRÔLES DU 2^e CYCLE



Le tableau qui suit propose une ventilation au jour de la rédaction de ce rapport, de la nature des sanctions prononcées par les chambres de discipline sur les saisines par le secrétaire général du H3C (1^{er} et 2^e cycle).

NATURE DES 35 SANCTIONS PRONONCÉES PAR LES CHAMBRES DE DISCIPLINE





04

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 11 décisions en 2015.

Par comparaison avec l'année précédente, l'activité juridictionnelle du H3C est en baisse.

1. Données chiffrées

Par comparaison aux années précédentes, l'activité juridictionnelle du Haut conseil est en nette diminution.

| | 2015 | 2014 | 2013 | 2012 |
|--------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Inscription | 1 | 22 | 5 | 4 |
| Discipline | 8 | 8 | 1 | 4 |
| Honoraires | 2 | 3 | 10 | 10 |
| TOTAL | 11 | 33 | 16 | 18 |



Au cours de l'année 2015, le Haut conseil a été destinataire de 11 nouveaux dossiers, dont un en matière d'inscription, huit en matière disciplinaire et deux en matière d'honoraires.

| Décisions rendues en 2015 | Inscription | Honoraires | Discipline | Total |
|---|-------------|------------|------------|-----------|
| Confirmation | | 1 | 5 | 6 |
| Confirmation partielle | | | | |
| Désistement d'appel | | | 1 | 1 |
| Infirmation | | | 1 | 1 |
| Infirmation pour partie | 1 | | 1 | 2 |
| Incompétence | | | | |
| Annulation décision 1^{re} instance et évocation | | | | |
| Appel non recevable | | 1 | | 1 |
| TOTAL | 1 | 2 | 8 | 11 |



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 ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut conseil, pour 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 ;
- 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 également être procédé au retrait de l'honorariat pour les anciens commissaires aux comptes.



2. Les décisions rendues en matière d'inscriptions

Le H3C a infirmé la décision d'une commission régionale d'inscription qui avait rejeté la demande d'omission de la liste présentée par un commissaire aux comptes au motif que celle-ci n'était pas motivée au sens de l'article R. 822-65 du code du commerce. Devant le H3C, le commissaire aux comptes appelant a justifié qu'il avait démissionné de ses mandats et fait valoir ses droits à la retraite.

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

3.1. Irrecevabilité de la demande

À propos de l'une des deux affaires de contestation d'honoraires qui lui ont été soumises courant 2015, le H3C a, une nouvelle fois, constaté l'irrecevabilité de la demande au regard des dispositions de l'article R. 823-18 du code du commerce.

Ce texte, manifestement méconnu des commissaires aux comptes, des présidents de compagnie régionale comme des entités auditées, prévoit que, 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.

Ainsi, la chambre régionale de discipline doit être saisie un mois plus 15 jours après la saisine du président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes, peu importe que ce dernier n'ait pas organisé de réunion dans le délai d'un mois.

Il s'agit d'un délai de forclusion, dont la violation peut être relevée d'office, à tout moment de la procédure.

3.2. Décision du 12 novembre 2015

Le H3C a considéré qu'une société n'était pas fondée à contester l'accomplissement des diligences de son commissaire aux comptes à partir de la fin de l'exercice 2010/2011, la mission du commissaire aux comptes s'étant poursuivie jusqu'au mois d'avril suivant. Toutefois, le H3C a retenu que l'augmentation de la rémunération horaire appliquée unilatéralement par le commissaire aux comptes n'était pas justifiée, le taux horaire précédent n'ayant pas été remis en cause et aucune nouvelle lettre de mission prévoyant ces nouvelles conditions n'étant invoquée.

4. Les décisions rendues en matière disciplinaire

4.1. Faits contraires à l'honneur et la probité

Par décision du 5 mars 2015, le H3C a confirmé la radiation prononcée par une chambre régionale de discipline à l'encontre d'un commissaire aux comptes ayant fait l'objet d'une condamnation pénale pour falsification de chèque bancaire et usage. Ces faits, commis dans l'exercice des fonctions, portent gravement atteinte à l'image de la profession et constituent un manquement à l'honneur et à la probité. Un pourvoi a été formé devant le conseil d'État mais il n'a pas été admis.

Par décision du 2 avril 2015, le H3C a infirmé pour partie la décision d'une chambre régionale de discipline en prononçant une interdiction temporaire d'exercice de trois ans à l'égard d'un commissaire aux comptes qui avait été condamné pénallement pour avoir volontairement empêché les contrôleurs des impôts d'effectuer leurs vérifications en refusant de produire les documents demandés. Le même commissaire aux comptes s'est par ailleurs vu infliger un blâme pour s'être montré méprisant, agressif et, parfois, menaçant et injurieux à l'égard du personnel d'une société pour laquelle il certifiait les comptes. L'intéressé a formé un pourvoi en cassation qui n'a pas été admis.

Enfin, le 2 juillet 2015, le H3C a infirmé la décision d'une chambre de discipline et a prononcé à l'encontre d'un commissaire aux comptes ayant été condamné pour

fraude à la TVA par dissimulation de recettes taxables la sanction d'interdiction temporaire d'exercer la profession pour une durée de 5 ans avec sursis, ainsi que la sanction complémentaire d'inéligibilité aux organismes professionnels pour une durée de 10 ans.

4.2. Insuffisances professionnelles

Une compagnie régionale considérant que la sanction prononcée à l'égard d'un commissaire aux comptes en première instance n'était pas suffisante compte tenu de la gravité des manquements relevés à l'occasion de contrôles qualité et de leur persistance a formé appel de cette sanction devant le H3C. Le H3C a confirmé la décision, aux motifs que la mauvaise volonté de l'intéressé n'était pas démontrée et que des efforts avaient été accomplis.

Le H3C a également confirmé pour partie une sanction d'interdiction temporaire de deux ans dont un an avec sursis, prononcée contre un commissaire aux comptes qui avait continué à exercer ses fonctions malgré une décision d'omission pour avoir omis d'établir ses déclarations d'activité, et n'avait pas respecté les recommandations d'un précédent contrôle.

Enfin, le 8 décembre 2015, le H3C a confirmé une décision de radiation prononcée par une chambre régionale de discipline à l'encontre d'un commissaire aux comptes motif pris de la situation de désorganisation de son cabinet et des carences graves dans la conduite et l'exécution de sa mission légale relevées lors du contrôle de ses mandats.





05

COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELLE INTERNATIONALE



Le H3C est membre des coordinations européenne et internationale chargées de faciliter la coopération entre les autorités responsables des systèmes de supervision publique de la profession d'auditeur.

À l'échelon européen, le H3C et ses homologues européens, réunis au sein de l'European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB), ont assisté la Commission européenne dans l'analyse et les interprétations de la nouvelle réglementation européenne de l'audit et ce, en vue de sa mise en œuvre par les États membres. L'European Audit Inspection Group (EAIG), plateforme d'échanges en matière de contrôle qualité, a mis à la disposition de ses membres une méthodologie commune de contrôle portant sur les procédures des cabinets et a poursuivi son cycle de rencontres bilatérales avec les principaux réseaux d'audit internationaux. Le H3C a coordonné et co-signé avec ses homologues plusieurs lettres de commentaires en réponse aux consultations organisées par les normalisateurs internationaux de l'audit et de l'éthique sur les modifications envisagées des normes internationales d'audit et d'éthique.

Le H3C a contribué activement aux travaux de l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) qui met en commun les pratiques des membres, publie chaque année une compilation des résultats de contrôle qualité au niveau mondial, et organise des sessions de dialogue avec les réseaux internationaux d'audit, les investisseurs et les normalisateurs.

1. La coordination européenne

1.1. Les travaux de l'EGAOB

Les représentants des autorités de surveillance des États membres se sont réunis à plusieurs reprises au cours de l'année 2015 au sein de l'EGAOB. 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'EGAOB ont notamment porté sur :

- la transposition de la réforme de l'audit ;
- l'évaluation des systèmes des pays tiers ;
- et les accords de travail avec les autorités de pays tiers.

1.2. L'EAIG

Au cours de l'année 2015, l'EAIG a poursuivi son cycle de rencontres bilatérales avec les principaux réseaux d'audit internationaux. Les 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 portant sur les procédures des cabinets. Des programmes de travail consacrés aux méthodes de contrôle des mandats détenus par les commissaires aux comptes sont en cours d'élaboration.

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

Les membres de l'EAIG ont poursuivi 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 International Audit and Assurance Standards Board (IAASB) et International Ethics Standards Board for Accountants (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 2015, le H3C a animé les échanges et coordonné l'élaboration de lettres de commentaires sur les sujets suivants :

Structure du code de déontologie international des professionnels comptables

L'IESBA a publié fin 2014 une consultation portant sur la structure de son code de déontologie des professionnels comptables, à vocation internationale. Le H3C a exprimé, dans une lettre commune, les priorités partagées par les régulateurs européens.

Les régulateurs signataires ont souhaité soutenir un projet visant à réorganiser le code IESBA et à clarifier les mesures obligatoires pour les auditeurs. Le H3C et ses homologues ont recommandé la prise en compte, par l'IESBA, des exigences issues des évolutions législatives européennes engagées dans le cadre de la réforme de l'audit et ont rappelé les difficultés de mise en œuvre des mesures du code identifiées par les régulateurs lors des contrôles menés par eux.

(Annexe 3, lettre commune des régulateurs européens à l'IESBA, 4 février 2015).



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, qui composent le comité de pilotage.
- La Commission européenne participe en tant qu'observateur aux réunions de l'EAIG. (<http://www.eaigweb.org>).

Exposé sondage de l'IESBA sur le non-respect des textes légaux

Le H3C a également animé pour l'EAIG les travaux portant sur l'exposé sondage présenté en mai 2015 par l'IESBA sous le titre « Responding to Non compliance with laws and regulations » (NOCLAR). Les propositions concernent la conduite à tenir par le professionnel comptable, auditeur ou expert comptable, confronté ou suspectant un acte contraire à la loi ou au règlement intervenu au sein d'une entreprise ayant recours à ses services. Une position commune des régulateurs européens a été communiquée à l'IESBA. Les 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 le code de déontologie et les dispositions légales applicables aux auditeurs en Europe.

(Annexe 4, *lettre commune des régulateurs européens à l'IESBA, 28 août 2015*).

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. Parmi ces conditions figure la nécessité de conclure un accord entre l'autorité compétente d'un État membre et l'autorité compétente d'un État tiers.

En 2015, le Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAAOB), régulateur japonais et le H3C ont mené des négociations en vue de conclure un accord de coopération. Ce projet d'accord a pris la forme d'un échange de lettres d'engagement relatives à l'échange d'informations entre les autorités et à la protection des données personnelles. Il a fait l'objet d'une autorisation de la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) le 6 octobre 2015.



Les accords de coopération en vigueur au 31 décembre 2015

- **Protocole de coopération avec l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision suisse (ASR) :** il 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.
- **Accord de coopération avec le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) :** il 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.

- **Protocole d'accord avec le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB - États-Unis) :** 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 sont menés en France et aux États-Unis par des équipes composées d'agents du H3C et du PCAOB.

Le 1^{er} juillet 2015, le Conseil fédéral suisse a reconnu l'équivalence du H3C. Les commissaires aux comptes français qui certifient les comptes de sociétés françaises émettant des titres de participation ou des emprunts sur le marché suisse, peuvent s'en prévaloir en vue d'une dispense d'agrément et de supervision par l'Autorité de révision suisse. Ils devront s'annoncer auprès de l'ASR. Celle-ci s'appuiera sur les contrôles réalisés en France par le H3C. Ces règles sont entrées en vigueur le 1^{er} octobre 2015.

3. La coopération internationale

Le H3C est membre de l'IFIAR. Le forum contribue au développement de la coopération, à l'harmonisation de la régulation de l'audit 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 publié en mars 2016 sa quatrième 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 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. L'IFIAR recommande aux réseaux d'identifier les raisons des faiblesses constatées et de prévoir dans leurs procédures internes des plans d'actions correctrices. Un objectif de réduction des déficiences a également été fixé : le plan prévoit que les réseaux réduisent de 25 %, d'ici à quatre ans, les faiblesses constatées par les régulateurs.



L'IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators)

Créé en 2006, l'IFIAR regroupe 52 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).

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 2015 à Londres, les contrôleurs des organisations membres de l'IFIAR se sont réunis pour travailler sur des programmes communs de contrôle, les aspects organisationnels et l'environnement des contrôles.

3.3. La coordination sur les standards internationaux

Le H3C préside le groupe de travail de l'IFIAR qui traite des questions normatives. 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 2015 à Taipei et en octobre 2015 au Japon.

Les positions de l'IFIAR sont notamment transmises aux normalisateurs. Le groupe consacré aux standards s'est saisi en 2015 de différents sujets normatifs et déontologiques en cours de débat au plan international. Des lettres de commentaires ont été émises sur les projets suivants :

- Révision de la structure du code de déontologie international des professionnels comptables.

(Annexe 5 - *lettre IFIAR du 5 mars 2015 - Comments on the IESBA's consultation paper « Improving the structure of the Code of Ethics for Professional Accountants »*).

- Exposé sondage de l'IESBA sur le non-respect des textes légaux.

(Annexe 6 - *Lettre IFIAR du 28 septembre 2015 - Comments on the IESBA Exposure Draft « Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations »*).

- Exposé sondage de l'IAASB sur le non-respect des textes légaux.

(Annexe 7 - *lettre IFIAR du 18 novembre 2015 – Comments on the IAASB Exposure Draft « Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations »*).

Le H3C a également contribué à une lettre adressée par l'IFIAR à l'Organisation de Coopération et de Développe-

ment Économiques (OCDE) relative à son projet de révision de ses principes de gouvernance.

(Annexe 8 - *Lettre IFIAR du 11 février 2015 « Comments on the 2014 review of OECD's principles of corporate governance »*).

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. 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. 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. Un « multilateral Memorandum of Understanding » a été adopté 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.





06

L'ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA RÉFORME DE L'AUDIT

En 2010, la Commission européenne a lancé 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. Fruit de cette réforme, la directive 2014/56/UE du 16 avril 2014 définit le droit commun des règles applicables à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes en modifiant la directive européenne 2006/43/CE. Le règlement 537/2014 du 16 avril 2014 prévoit quant à lui des dispositions spécifiques au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (EIP).

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a mis le droit français en conformité avec le droit de l'Union européenne, modifiant la partie législative du code de commerce. Elle sera complétée par un décret en Conseil d'État qui réformerà les dispositions réglementaires du code de commerce et le code de déontologie de la profession.

Ce nouveau cadre réglementaire modifie les conditions d'exercice du commissariat aux comptes et accroît la supervision publique de l'audit. La déontologie et les conditions d'indépendance des commissaires aux comptes sont renforcées tout particulièrement dans le cadre de la certification des comptes d'entités d'intérêt public. Les compétences du Haut conseil, son rôle et ses prérogatives ainsi que sa composition et son organisation sont sensiblement modifiés.

La date d'entrée en vigueur de ces textes est fixée au 17 juin 2016. Des mesures transitoires sont prévues pour un nombre limité de dispositions.

1. Le nouveau cadre réglementaire

Au lendemain de la crise financière, la commission européenne a pris l'initiative d'une réforme de l'audit avec pour objectifs d'améliorer la qualité de l'audit, de renforcer l'indépendance des auditeurs, d'harmoniser le contrôle légal des comptes au niveau européen et de déconcentrer le marché.

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 organisait le contrôle légal des comptes et sa supervision publique. Elle définit le droit commun des règles applicables à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes. Elle

précise les conditions de leur inscription au sein de l'Union européenne et renforce les règles de déontologie et d'indépendance du commissaire aux comptes. La directive introduit également de nouvelles règles d'organisation des sociétés de commissaires aux comptes, notamment s'agissant du contrôle interne de qualité. Les pouvoirs de l'autorité compétente en matière de supervision sont accrus et le système d'enquêtes et de sanction renforcé.

Le règlement 537/2014 prévoit des dispositions spécifiques au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public (EIP), qui sont considérées comme présentant des risques systémiques plus importants. Il impose à ces entités et à leurs commissaires aux comptes des exigences supérieures à celles prévues par la directive, dans le but de renforcer encore davantage leur indépendance et la qualité de l'audit.



L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a mis le droit français en conformité avec le droit de l'Union européenne en transposant la directive 2014/56/UE et en introduisant les dispositions du règlement 537/2014 pour lesquelles une option était laissée au législateur national. Les autres dispositions du règlement sont d'application directe à compter du 17 juin 2016.

L'ordonnance du 17 mars 2016 qui modifie la partie législative du code de commerce sera complétée par un décret en Conseil d'État modifiant les dispositions réglementaires du même code.

La date d'entrée en vigueur de l'ensemble de ces dispositions est fixée au 17 juin 2016 qui est également la date d'entrée en application du règlement. Une entrée en vigueur différée est prévue pour les entités d'intérêt public qualifiées comme telles en vertu de la loi française et non en application de la directive. Des dispositions transitoires seront prévues pour un nombre limité de dispositions.

2. L'exercice du commissariat aux comptes

> Les éléments qui suivent retracent les principales évolutions apportées à l'exercice du commissariat aux comptes ainsi qu'à la supervision de l'audit. Ils ne sauraient remplacer les textes eux-mêmes auxquels il convient de se référer (règlement 537/2014, directive 2014/56/UE, ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016).

La déontologie et les conditions d'indépendance des commissaires aux comptes sont renforcées par une série de dispositions, tout particulièrement dans le cadre de la certification des comptes d'entités d'intérêt public.

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 introduit pour la première fois en France une définition des entités d'intérêt public (EIP). Outre les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d'assurances prévues par le règlement européen, le périmètre des EIP en France inclut les sociétés holding ou têtes de groupe dans le secteur de la banque ou de l'assurance lorsqu'elles dépassent une certaine taille définie par un décret, comme le permet la directive. En revanche, les

associations faisant appel public à la générosité ne sont pas incluses dans la catégorie des EIP.

L'indépendance du commissaire aux comptes dans les EIP est principalement renforcée par deux mécanismes : l'obligation de rotation des mandats et l'extension de l'obligation de rotation des signataires des rapports de certification. Ces obligations limitent la durée d'intervention d'un commissaire aux comptes auprès d'une même EIP. L'ordonnance introduit la **rotation obligatoire des mandats** de commissaires aux comptes détenus auprès d'entités d'intérêt public en application du règlement 537/2014. Cette mesure impose au commissaire aux comptes, personne physique ou personne morale, de mettre fin à son mandat auprès d'une EIP au terme d'une durée déterminée. En effet, si la durée du mandat est maintenue à six ans, la durée maximale de présence d'un commissaire aux comptes auprès d'une EIP après renouvellement de son mandat est fixée à dix ans dans le cas où cette entité a désigné un seul commissaire aux comptes. En cas de désignation d'un co-commissaire aux comptes, cette durée maximale est portée à vingt-quatre ans. Toutefois, en l'absence de recours au co-commissariat aux comptes, le commissaire aux comptes peut néanmoins être reconduit pour un mandat supplémentaire de six exercices à condition qu'une procédure de sélection sur appel d'offres soit organisée à l'issue des dix premières années. En outre, à l'issue des délais de 24 ans et 16 ans, une prolongation exceptionnelle de deux ans supplémentaires peut être autorisée par le Haut conseil à certaines conditions. Enfin, l'ordonnance introduit un délai de viduité de quatre ans pendant lequel le commissaire aux comptes atteint par l'obligation de rotation et les membres du réseau auquel il appartient ne peuvent accepter de nouveaux mandats auprès de l'entité d'intérêt public concernée.

La **rotation des signataires** s'ajoute à la rotation des mandats. Elle impose au signataire du rapport de certification d'être remplacé par un autre signataire qui peut appartenir à la même structure d'exercice, au terme d'une durée de six exercices dans la limite de sept ans. Cette règle, également applicable aux filiales importantes des entités d'intérêt public lorsque leurs comptes sont certifiés par la même société de commissaire aux comptes que la société mère, existait en France pour les commissaires aux comptes intervenant auprès des sociétés cotées, des personnes et entités visées à l'article L. 612-1 du code de commerce et des personnes faisant appel à la générosité publique. Elle est maintenue pour ces entités et étendue à tout commissaire aux comptes certifiant les comptes d'une entité entrant dans la définition des EIP, notamment les banques et assurances. Enfin, les associés signataires visés ne peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle

légal de ces entités avant l'expiration d'un délai de trois ans (au lieu de deux ans précédemment) à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié.

Par ailleurs, les commissaires aux comptes et les membres de leur réseau sont soumis à de nouvelles règles d'encadrement des services autres que la certification des comptes qu'ils fournissent à leurs clients. La possibilité de fournir des tels services est reconnue. Toutefois, certains services sont interdits. Jusque-là, l'architecture du régime des prestations autres que de certification reposait sur deux principes : certaines prestations étaient interdites par le code de déontologie ; les autres pouvaient être fournies à condition d'être directement liées à la mission de commissaire aux comptes et d'être prévues par une norme d'exercice professionnel homologuée par le garde des Sceaux. Le règlement 537/2014 a renversé le mécanisme français : désormais, les prestations qui ne sont pas interdites pourront être fournies à l'entité auditee. Dans les EIP, ces prestations devront être approuvées par le « comité spécialisé » de l'entité auditee, c'est-à-dire en général le comité d'audit, qui devra vérifier que la prestation ne porte pas atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes et que les honoraires tirés de ces prestations respectent le plafond de 70 % de la moyenne des honoraires de certification des comptes sur les trois derniers exercices.

Le rapport d'audit des entités d'intérêt public fait également l'objet de dispositions nouvelles et devra désormais comprendre certaines informations spécifiques. Ainsi, l'approche retenue par l'auditeur et les travaux conduisant à l'émission de son opinion sur les comptes devront être décrits. Les risques d'anomalies significatives que l'auditeur a jugé les plus importants, les travaux qu'il a mis en œuvre face à ces risques et les éventuelles observations qu'ils appellent doivent être relatés. Il est également prévu que l'auditeur présente dans son rapport des informations justifiant le respect des règles relatives à la rotation des cabinets et à la fourniture de services autres que la certification des comptes.

L'ordonnance introduit également l'obligation pour les contrôleurs légaux des EIP de remettre un rapport au comité d'audit (ou à l'organe remplissant des fonctions équivalentes) conformément au règlement 537/2014. Cette obligation est étendue en France aux commissaires aux comptes de sociétés de financement. Les méthodes d'audit utilisées ainsi que les seuils de signification retenus devront notamment figurer dans ce rapport.

En l'absence de normes d'audit internationales (ISAs) adoptées par la Commission européenne, les commissaires aux comptes se conformeront aux normes adoptées par le Haut conseil. Les projets de normes seront élaborés par une commission placée auprès du Haut conseil et composée à parité de membres du Collège du Haut conseil et de commissaires aux comptes. Le nombre et les modalités de désignation des membres de cette commission ainsi que les règles relatives à son organisation et à son fonctionnement seront fixés par le règlement intérieur du H3C. Les normes seront adoptées par le Haut conseil après avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et seront homologuées par arrêté du garde des Sceaux. Dans le cas d'audit de « petites entreprises », le commissaire aux comptes appliquera les normes de manière proportionnée à la taille de l'entité contrôlée et à la complexité de ses activités dans des conditions qui seront définies par le Haut conseil.

Pour garantir encore davantage l'indépendance du commissaire aux comptes, le rôle du comité d'audit est largement accru dans les EIP et les sociétés de financement. Ainsi, l'ordonnance confie au comité dit « spécialisé », des missions spécifiques pour le suivi des travaux des contrôleurs légaux et de leur indépendance. Le comité d'audit suit la réalisation par le commissaire aux comptes de sa mission en tenant compte des constatations et conclusions du Haut conseil dans le cadre des contrôles qu'il réalise. Il s'assure du respect par le commissaire aux comptes des conditions d'indépendance qui lui sont imposées et à ce titre il approuve les services non audit et assure le suivi du respect des règles relatives à la rotation et aux conflits d'intérêt. Lorsque les honoraires totaux reçus d'une EIP représentent, pendant les trois derniers exercices consécutifs, plus de 15 % du total des honoraires reçus par le commissaire aux comptes ou le cabinet d'audit, il en informe le comité d'audit et analyse avec lui les risques pesant sur son indépendance ainsi que les mesures de sauvegarde appliquées pour atténuer ces risques. Les commissaires aux comptes des entités d'intérêt public étant désormais désignés à l'issue d'une procédure de sélection mettant en concurrence plusieurs acteurs, les comités d'audit devront à l'issue de cette procédure émettre une recommandation sur les commissaires aux comptes proposés à la désignation.

Le comité d'audit assure également le suivi :

- du processus d'élaboration de l'information financière et, le cas échéant, formule des recommandations pour en garantir l'intégrité ;
- de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de l'entité ainsi que le cas échéant de l'audit interne, en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Le Haut conseil a mis en place un groupe d'échange avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes afin de permettre aux deux instances d'approfondir certains aspects de cette réforme et de faciliter la mise en œuvre des nouvelles dispositions par les professionnels.



3. La supervision publique de l'audit

La réforme européenne renforce la supervision publique de l'audit en confiant aux autorités en charge de la régulation et de la supervision des commissaires aux comptes de nouvelles missions. L'ordonnance du 17 mars 2016, tirant les conséquences de cette réforme, a modifié les compétences du Haut conseil du commissariat aux comptes, ainsi que sa composition et son organisation.

Le Haut conseil est ainsi doté de **compétences redéfinies** pour l'inscription des commissaires aux comptes, la supervision de la formation continue, l'élaboration et l'adoption des normes applicables à la profession et il acquiert des pouvoirs d'enquête et de sanction. Il définit par ailleurs le cadre et les orientations des contrôles, statue comme instance d'appel sur les décisions prises par les commissions régionales en matière de contentieux des honoraires et coopère avec ses homologues européens. Enfin, il doit suivre l'évolution du marché de la réalisation des missions de contrôle légal des comptes des EIP.

Le système d'inscription des commissaires aux comptes est modifié : le Haut conseil est désormais chargé de la tenue et de la révision des deux listes, l'une recensant les commissaires aux comptes et l'autre les auditeurs de pays tiers. L'appréciation des conditions d'inscription de ces contrôleurs de pays tiers relève de la compétence du Haut conseil.

Concernant l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes, le Haut conseil définit désormais les orientations générales et les différents domaines sur lesquels porte l'obligation de formation continue et veille au respect de ces obligations par les commissaires aux comptes.

Le Haut conseil pourra déléguer l'exercice de certaines compétences à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes dans le cadre d'une **convention de délégation** homologuée par le garde des sceaux. Peuvent ainsi être délégués l'inscription des commissaires aux comptes et la tenue de la liste ainsi que le suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes. Le règlement européen interdit en revanche au Haut conseil de déléguer les contrôles des commissaires aux comptes qui interviennent auprès des EIP, de sorte que désormais, seuls les contrôles visant des cabinets ne détenant pas de mandat EIP pourront continuer à être délégués à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, dans le cadre d'une convention homologuée par le garde des sceaux.

Les textes européens confirmant la nécessité d'une coopération des régulateurs de l'audit et prévoyant la mise en place du CEAOB en remplacement de l'European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB), organe européen de coordination et d'animation de l'action des régulateurs nationaux, le Haut conseil poursuivra sa mission de coopération avec ses homologues européens.

La composition du Haut conseil est modifiée. L'ordonnance du 17 mars 2016 porte à 14 le nombre de membres du Collège qui compte ainsi :

- quatre magistrats, dont un magistrat de la Cour des comptes ;
- le président de l'Autorité des marchés financiers (AMF) ou son représentant ;
- le président de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) ou son représentant ;
- le directeur général du Trésor (ou son représentant) ;
- un professeur des universités ;
- quatre personnes qualifiées en matière économique et financière, dont une personne qualifiée en comptabilité nationale et internationale ;
- et deux commissaires aux comptes ayant cessé leur activité depuis au moins trois années afin de se conformer au règlement européen qui interdit que des professionnels en exercice fassent partie de l'organe de direction de l'autorité de supervision de l'audit.

Plusieurs formations distinctes seront constituées au sein du Collège :

- un bureau ;
- une formation poursuivante ;
- une formation restreinte statuant en matière disciplinaire et sur le contentieux des honoraires.

Le bureau composé du président du Haut conseil et de deux de ses membres élus par le Collège sera compétent pour prononcer certaines décisions individuelles. Il aura pour mission :

- d'autoriser, à titre exceptionnel, une prolongation de deux ans maximum de la durée de la mission du commissaire aux comptes ;
- de déterminer, en cas de doute, la date de début de mandat ;
- d'autoriser un commissaire aux comptes à dépasser, à titre exceptionnel, le seuil de 70 % relatif aux honoraires perçus au titre des services autres que la certification des comptes pour une période de deux exercices maximum.



Les missions du Haut conseil

(article 6 de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016)

Le Haut conseil exerce les missions suivantes :

- 1° Il procède à l'inscription des commissaires aux comptes et des contrôleurs de pays tiers mentionnés au I de l'article L. 822-1-5 et à la tenue des listes prévues à l'article L. 822-1 ;
- 2° Il adopte, dans les conditions prévues à l'article L. 821-14, les normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel ;
- 3° Il définit les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue peut porter et veille au respect des obligations des commissaires aux comptes dans ce domaine ;
- 4° Il prend les mesures mentionnées aux III et V de l'article L. 823-3-1 et au III de l'article L. 823-18 ;
- 5° Il définit le cadre et les orientations des contrôles prévus à l'article L. 821-9 ; il en supervise la réalisation et peut émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi ;

6° Il diligente des enquêtes portant sur les manquements aux dispositions du présent titre et à celles du règlement (UE) n°537/2014 du 16 avril 2014 ;

7° Il prononce des sanctions dans les conditions prévues au chapitre IV du présent titre ;

8° Il statue comme instance d'appel sur les décisions prises par les commissions régionales mentionnées à l'article L. 821-6-2 en matière de contentieux des honoraires ;

9° Il coopère avec les autorités d'autres États exerçant des compétences analogues, les autorités de l'Union européenne chargées de la supervision des entités d'intérêt public, les banques centrales, le Système européen de banques centrales, la Banque centrale européenne et le Comité européen du risque systémique ;

10° Il suit l'évolution du marché de la réalisation des missions de contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, dans les conditions définies à l'article 27 du règlement (UE) n°537/2014 du 16 avril 2014.

Le Haut conseil sera doté d'un service d'enquêtes avec à sa tête un rapporteur général chargé de procéder aux enquêtes préalables à l'ouverture de procédures de sanction.

Les commissaires aux comptes sont désormais passibles de sanctions pécuniaires à raison des fautes disciplinaires qu'ils commettent. Les entités d'intérêt public, leurs gérants, administrateurs ou membres du directoire ou du conseil de surveillance sont quant à eux passibles de sanctions en cas de manquements aux diverses dispositions relatives à la désignation des commissaires aux comptes, aux services qu'ils peuvent fournir, à la durée de leur mandat ou aux dispositions relatives à leurs honoraires. Ce pouvoir de sanction est rendu obligatoire par l'article 30 bis de la directive 2014/56/UE.

Le rapporteur général sera saisi de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction par les personnes habilitées à le faire et pourra également se saisir des signalements dont il sera destinataire. Il procédera à des enquêtes et pourra désigner des enquêteurs pour l'assister et faire appel à des experts, commissaires aux comptes. Il établira un rapport d'enquête qu'il adressera au Collège chargé de délibérer sur les suites à lui donner hors la présence de ses membres composant la formation restreinte qui est chargée d'examiner les procédures disciplinaires qui lui seront transmises. Cette formation du Collège dite « poursuivante » désignera la formation compétente pour statuer : commission régionale de discipline ou formation restreinte du H3C. Le rapporteur

général pourra également diligenter des enquêtes pour répondre aux demandes d'assistance des autorités des États membres de l'Union européenne exerçant des compétences analogues aux siennes et autoriser les agents de ces autorités à assister aux actes d'enquête. Sous réserve de réciprocité et à la condition que l'autorité concernée soit soumise au secret professionnel avec les mêmes garanties qu'en France, il pourra aussi être amené à répondre aux demandes des autorités des États non-membres de l'Union européenne exerçant des compétences analogues aux siennes.

La formation restreinte du Collège sera présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire autre que le président du H3C et comprendra quatre membres du Collège du Haut conseil (à l'exception des membres du bureau et du directeur général du Trésor ou de son représentant). Elle connaîtra du contentieux des honoraires et aura la charge de statuer sur les procédures de sanction ouvertes à l'encontre d'auditeurs de pays tiers, d'administrateurs ou de commissaires aux comptes qui lui auront été transmises par le Haut conseil. La commission régionale de discipline restera la formation disciplinaire de droit commun pour les commissaires aux comptes de la région concernée.

La personne sanctionnée ou le président du Haut conseil, après accord de la formation poursuivante du Collège, pourront former un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'État contre les décisions disciplinaires rendues par les commissions régionales de discipline ou le Haut conseil.



La commission régionale de discipline

Une commission régionale de discipline est établie au siège de chaque cour d'appel. Elle est compétente pour prononcer des sanctions à l'égard des commissaires aux comptes inscrits auprès de la compagnie régionale du même ressort sur saisine du Haut conseil. Chaque commission est composée de :

- un magistrat de l'ordre judiciaire qui en assure la présidence ;
- un magistrat de la chambre régionale des comptes ;

- un membre de l'enseignement supérieur spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- une personne qualifiée en matière juridique, économique ou financière ;
- un membre de la compagnie régionale des commissaires aux comptes.

Les membres de la commission sont nommés par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, pour une durée de trois ans renouvelable.

CODE DE COMMERCE

CODE DES SOCIÉTÉS
ET DES MARCHÉS FINANCIERS

ET DES MARCHÉS

24°

Code
comme

ANNEXES

ANNEXE 1

Présentation des comptes 2015 du Haut conseil

54

ANNEXE 2

Avis 2015-02 relatif à la rotation des cabinets d'audit
prévue par le règlement européen 537/2014

57

ANNEXE 3

Lettre EAIG du 4 février 2015 - Comment letter relating to the IESBA's
Consultation Paper « Improving the Structure of the Code of Ethics
for Professional Accountants »

59

ANNEXE 4

Lettre EAIG du 28 août 2015 - Comment letter relating to the IESBA's Exposure
Draft « Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations »

62

ANNEXE 5

Lettre IFIAR du 5 mars 2015 - Comments on the IESBA's consultation paper
« Improving the structure of the Code of Ethics for Professional Accountants »

67

ANNEXE 6

Lettre IFIAR du 28 septembre 2015 - Comments on the IESBA Exposure Draft
« Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations »

71

ANNEXE 7

Lettre IFIAR du 18 novembre 2015 - Comments on the IAASB Exposure Draft
« Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations »

75

ANNEXE 8

Lettre IFIAR du 11 février 2015 - Comments on the 2014 review of OECD's
principles of corporate governance

78

ANNEXE 9

Cadre des contrôles périodiques

82

ANNEXE 1

PRÉSENTATION DES COMPTES 2015 DU HAUT CONSEIL

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 24 mars 2016, le H3C a approuvé les comptes de l'année 2015 et a décidé d'imputer sur ses réserves la perte de l'exercice et le report à nouveau négatif lié à l'impact d'ouverture du changement de méthode en matière de comptabilisation des engagements pour retraite des salariés de droit privé. En 2015, le H3C a en effet décidé de passer à la méthode préférentielle, méthode qui consiste à provisionner la totalité desdits engagements, ces derniers n'étant provisionnés que partiellement jusqu'à présent.

Les autres règles et les méthodes appliquées aux comptes de l'exercice 2015 ne présentent pas de changement par rapport à l'exercice précédent.

2. Le compte de résultat

Les produits s'élèvent à 8 968 milliers d'euros :

- les droits et contributions dus par les commissaires aux comptes au titre de l'année 2015 représentent 5 925 milliers d'euros. Le financement complémentaire prévu à compter de 2011 pour prendre en charge la rémunération des contrôleurs salariés du H3C depuis le 1^{er} janvier 2010 se monte à 2 684 milliers d'euros pour l'année ;

- les produits financiers s'élèvent à 177 milliers d'euros avant impôt. La modification par le Collège, fin 2013, des conditions générales d'emploi des fonds du H3C lui permet depuis d'obtenir un meilleur rendement de la trésorerie placée ;
- les produits exceptionnels sont d'un montant de 127 milliers d'euros.

Les charges s'élèvent à 9 347 milliers d'euros :

- les charges de personnel sont de 7 211 milliers d'euros, contre 7 005 milliers d'euros l'année précédente ;
- les autres charges d'exploitation se composent principalement du coût de location des locaux du Haut conseil (1 000 milliers d'euros), de frais de déplacement, missions et réceptions (288 milliers d'euros) ;

Le compte de résultat dégage une perte de 379 milliers d'euros.

3. Le bilan

Le total de bilan est de 10 374 milliers d'euros.

L'actif immobilisé du H3C représente 325 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 96 milliers d'euros et recouvrent principalement des charges constatées d'avance.

Les disponibilités sont de 9 954 milliers d'euros. Elles sont placées sur des comptes à terme et 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 9 664 milliers d'euros. Ils se composent essentiellement des réserves constituées lors des exercices antérieurs (9 637 milliers d'euros, après imputation de la perte de l'exercice 2015 et du report à nouveau négatif).

Les dettes d'exploitation sont de 594 milliers d'euros. Stables par rapport à 2014, elles correspondent à des comptes fournisseurs, à des dettes sociales et fiscales.

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

Compte de résultat du Haut conseil du commissariat aux comptes

Montants en euros

| PRODUITS | 2015 | 2014 |
|--|------------------|------------------|
| Produits d'exploitation | 8 664 197 | 8 608 100 |
| Produits financiers | 177 051 | 109 364 |
| Produits exceptionnels/reprises sur provisions | 126 723 | 507 681 |
| TOTAL DES PRODUITS | 8 967 971 | 9 225 145 |
| CHARGES | 2015 | 2014 |
| Charges d'exploitation | 9 335 562 | 9 079 223 |
| Achats d'approvisionnement non stockés | 93 710 | 96 335 |
| Autres charges externes (dont) | 1 918 590 | 1 871 861 |
| • Locations et charges locatives | 1 000 250 | 967 412 |
| • Déplacements, missions et réceptions | 287 722 | 236 335 |
| • Entretien et réparations | 90 389 | 90 385 |
| • Formation continue | 68 738 | 70 270 |
| • Frais postaux et de télécommunication | 68 080 | 74 186 |
| • Frais de recrutement | 64 950 | 41 412 |
| • Primes d'assurance | 59 359 | 59 433 |
| • Rémunérations intermédiaires et honoraires | 36 656 | 56 526 |
| • Publicité, publications et relations publiques | 32 898 | 39 670 |
| Charges de personnel | 7 211 243 | 7 005 966 |
| Dotations aux amortissements et aux provisions | 112 019 | 105 061 |
| Charges financières | 0 | 0 |
| Charges exceptionnelles | 11 959 | 190 965 |
| TOTAL DES CHARGES | 9 347 520 | 9 270 188 |
| RÉSULTAT | - 379 550 | - 45 042 |

Bilan du Haut conseil du commissariat aux comptes

Montants en euros

| ACTIF | 31/12/2015 | 31/12/2014 |
|---|-------------------|-------------------|
| Immobilisations | 324 664 | 348 722 |
| Immobilisations incorporelles | 3 741 | 3 528 |
| Immobilisations corporelles | 147 018 | 174 289 |
| Dépôts et cautionnements versés | 173 905 | 170 905 |
| Créances d'exploitation | 95 715 | 10 034 |
| Disponibilités | 9 954 062 | 10 358 529 |
| Comptes sur livret - comptes à terme | 8 830 606 | 9 053 555 |
| Comptes courants | 1 123 456 | 1 304 974 |
| TOTAL DE L'ACTIF | 10 374 441 | 10 717 285 |
| | | |
| PASSIF | 31/12/2015 | 31/12/2014 |
| Capitaux propres | 9 663 951 | 10 076 918 |
| Biens remis en pleine propriété | 27 117 | 27 117 |
| Réserves | 10 049 801 | 10 094 843 |
| Report à nouveau | - 33 417 | 0 |
| Résultat net de l'exercice | - 379 550 | - 45 042 |
| Provisions pour risques et charges | 116 770 | 34 986 |
| Dettes d'exploitation | 593 720 | 605 381 |
| Dettes fournisseurs, fiscales et sociales | 231 609 | 166 658 |
| Charges à payer | 362 111 | 438 723 |
| TOTAL DU PASSIF | 10 374 441 | 10 717 285 |

ANNEXE 2

AVIS 2015-02 RELATIF À LA ROTATION DES CABINETS D'AUDIT PRÉVUE PAR LE RÈGLEMENT EUROPÉEN 537/2014



Le 1^{er} octobre 2015
Avis 2015-02

*Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
en application de l'article R. 821-6 du code de commerce
et relatif à la rotation des cabinets d'audit prévue par le règlement européen 537/2014*

Introduction

Le Haut Conseil a été saisi par un commissaire aux comptes d'une question d'application du règlement européen 537/2014 en matière de rotation des cabinets d'audit.

Le requérant interroge le Haut Conseil sur la date qu'il convient de retenir pour le calcul de la durée d'une mission d'audit des comptes « *d'une société qui deviendrait une entité d'intérêt public suite à son admission sur le marché réglementé* ».

Cette situation soulève la question de savoir s'il convient, pour calculer la durée de la mission d'audit prévue à l'article 17 du règlement européen, de retenir la date à laquelle l'entité devient une entité d'intérêt public ou de prendre en compte les exercices contrôlés par le cabinet d'audit antérieurement à cette date.

Au cours de sa séance du 1^{er} octobre 2015, le Haut Conseil a examiné cette question et a émis l'avis qui suit.

Avis du Haut Conseil

Le règlement européen n° 537/2014 établit des exigences relatives au contrôle légal des états financiers annuels et consolidés applicables aux entités d'intérêt public, telles que définies par la directive européenne 2014/56 du 16 avril 2014. Le règlement et la directive sont entrés en vigueur le 16 juin 2014 et seront pour l'un, applicable à partir du 17 juin 2016 et pour l'autre, transposée au plus tard à cette même date.

Le 1^{er} alinéa du 8^o de l'article 17 du règlement dispose que « *la durée de la mission d'audit est calculée à compter du premier exercice sur lequel porte la lettre de mission d'audit dans laquelle le contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit a été désigné pour la première fois pour effectuer des contrôles légaux consécutifs des comptes de la même entité d'intérêt public* ».

Le législateur européen n'a pas prévu de dispositions spécifiques qui consisteraient à prendre en compte, pour le calcul de la durée de la mission d'audit, les exercices contrôlés par le contrôleur légal ou le cabinet d'audit avant que l'entité n'ait été qualifiée d'*« entité d'intérêt public »*.

H3C – Avis 2015-02

Au vu de ces éléments, le Haut Conseil considère qu'en présence d'une « *société qui deviendrait une entité d'intérêt public au cours de sa vie sociale suite à son admission sur le marché réglementé* », le critère déclenchant le décompte à partir duquel la durée du mandat est calculée, correspond à l'admission des titres de la société sur un marché réglementé.

Christine THIN

Présidente

4 February 2015

To:

Dr Thomadakis
Chair of the International Ethics Standards Board for Accountants

Re.: Comment letter from European audit regulators relating to the IESBA's Consultation Paper "Improving the Structure of the Code of Ethics for Professional Accountants"

Dear Dr Thomadakis,

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 *"Improving the Structure of the Code of Ethics for Professional Accountants"* issued in November 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
 - Commission for Public Oversight of Statutory Auditors – Bulgaria
 - Audit Public Oversight Council – Czech Republic
 - Danish Business Authority – Denmark
 - Auditors Activities Oversight Council – Estonia
 - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
 - Abschlussprüfungskommission – 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 UDVA – Slovakia
 - Slovenian Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
 - Instituto de Contabilidad y Auditoría 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. 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.

Comments

Scope of the project

6. We believe that the project to improve the structure of the Code is likely to be an opportunity to enhance its value and usability, insofar as it allows for an increase in the clarity of provisions. We support the prioritization of this topic¹.
7. Nevertheless, while we welcome enhancements to the structure of the Code, we do not believe that changes to the structure alone will lead to a sufficient improvement in the enforceability of the Code. We encourage the Board to pursue a holistic approach to align the timing of its review of the "safeguards" used in the Code with the revision of the Code's structure.² In particular, we believe that the review should include a focus on limiting exemptions to the general provisions set by the Code³.

Distinguishing requirements from guidance

8. We believe that separating the requirements from guidance in the Code would improve users' understanding of the Code and, as a result, the consistency of its application. Indeed, a section dedicated to requirements would allow users to identify more clearly the provisions which are compulsory, from those which have a different status and constitute additional guidance.
9. We note that this distinction would have the advantage of enhancing the consistency of the IESBA Code's layout.

Reorganization of the Code

10. We understand the potential advantages of repackaging the Code by placing each topic in a separate section, namely an improvement in the flexibility of the Code from a standard-setting and endorsement perspective by allowing for the individual modification of certain sections, rather than changing the whole Code. However, we draw the Board's attention to the consequences this repacking might have from a user perspective. The Code as it is presently arranged includes all ethics issues in a single, linear layout. The proposed layout by sections may result in certain users not taking account of all the relevant provisions in the Code as they may not read further than the section they are referring to for any particular issue they are facing. Accordingly, we encourage the Board, should this repackaging be decided, to make sure that the link between the different sections and the fundamental ethical principles⁴ remains clear and visible.
11. Furthermore, we believe that a reorganization could be an opportunity to clarify in the Code which provisions apply to which situations, to which auditors, or to which type of audit engagements performed.

¹ See also the comment letter of European audit regulators dated 28 February 2014 §13.

² §41 of the Consultation Paper.

³ See also the comment letter of European audit regulators dated 28 February 2014 §14.

⁴ §18 of the Consultation Paper.

Use of language

12. We support the consideration the Board is giving to simplifying the language used in the Code. Simplifying sentences and the grammatical structure, and limiting the use of the passive voice would, according to us, improve users' understanding of the Code.
13. We encourage the IESBA to seek convergence with the IAASB in their use of language and terminology in their respective pronouncements⁵.

Identification of a firm's or individual professional accountant's responsibility

14. Prescribing the specific responsibility of individuals within the audit firm related to the application of the Code may facilitate compliance with its provisions and their enforcement. Several regulators have identified weaknesses in the current Code in this regard. In particular, we believe that reducing the number of requirements where the responsibility is unclear because of the use of the passive voice⁶ is likely to contribute to an improvement of the Code in this domain.
15. In clarifying the respective responsibilities, the Board should nevertheless recognize and address the variety of sizes, structures and organizations of the audit firms and practices.
16. We also believe that any changes to the Code should remain consistent with the IAASB pronouncements, such as ISQC 1 and the ISAs.

European context

17. The European Union audit regulators furthermore encourage the Board to continue to dedicate the time and resources necessary to those projects that define the level of requirements of the Code, in parallel to considering restructuring the Code. In particular, the European Union audit regulators invite the Board to ensure that any restructured text meets, at a minimum, the same requirements as those existing at European level.

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 regulators of:

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

⁵ §23 of the Consultation Paper, last bullet.

⁶ §29 of the Consultation Paper, first bullet.

ANNEXE 4

LETRE EAIG DU 28 AOÛT 2015 - COMMENT LETTER RELATING TO THE IESBA'S EXPOSURE DRAFT « RESPONDING TO NON-COMPLIANCE WITH LAWS AND REGULATIONS »

28 August 2015

To:

Dr Thomadakis
Chair of the International Ethics Standards Board for Accountants

**Re.: Comment letter from European audit regulators relating to the IESBA's Exposure Draft
"Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations"**

Dear Dr Thomadakis,

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 *"Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations"* issued in May 2015. The content of this letter has been discussed and agreed upon by the audit regulators of the following countries:
 - Austrian Auditors Supervisory Authority – Austria
 - Commission for Public Oversight of Statutory Auditors – Bulgaria
 - Public Audit Oversight Board – 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
 - Netherlands Authority for the Financial Markets – The Netherlands
 - Finanstilsynet – Norway
 - Audit Oversight Commission – Poland
 - 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
 - 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.
3. As audit regulators, our mandates encompass the oversight of the independence of statutory auditors, based on the requirements applicable in our respective jurisdictions.
4. The IESBA Code of Ethics ("IESBA Code" or "Code") is used in several jurisdictions, but not in all of them, and is not mandatory for auditors in all circumstances. 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. Given our mandates in the field of oversight of the statutory auditors in our respective jurisdictions, our shared comments hereafter focus only on the provisions related to auditors. We chose not to comment on the proposed modifications to the Code applying in other types of situations.
6. We draw the IESBA's attention to the fact that the comments included in this letter do not take into account the content of the IAASB proposals in its Exposure Draft *"Proposed Amendments to the IAASB's International Standards – Responding to Non-Compliance or Suspected Non-Compliance with Laws and Regulations"*, which have been published after the completion of our discussions on the IESBA proposals.

The auditor's behaviour should be driven by the public interest perspective

7. We are appreciative of the IESBA's efforts in promoting an international response and consistent behaviour when the auditor suspects or witnesses non-compliance with laws and regulations (NOCLAR). We share the view that the auditor's behaviour and response in those situations should be driven by the public interest perspective.
8. We nevertheless observe that the level of response provided for by the current Exposure Draft does not meet our expectations and does not meet, in particular, the minimum level of legal requirements applicable in all our respective jurisdictions for the audits of public interest entities.¹

The expectations should be at a higher level in the IESBA Code

9. We recognize and support the fact that the IESBA's proposal explicitly states that the applicable laws and regulations of each jurisdiction should apply in addition to the IESBA Code of Ethics provisions,² and that the IESBA Code does not intend to overrule locally-applicable legal requirements that would be more stringent.
10. We believe nevertheless that the IESBA Code should set the response expected for the auditor at a higher level. In jurisdictions that do not have locally applicable legislation in place relating to the auditor's behaviour when facing "NOCLAR", a Code that is less stringent than higher requirements applicable elsewhere would be less useful, or not useful at all. Raising the level of expectations in the Code would better achieve the aim of convergence at international level pursued by the IESBA.
11. Furthermore, we would like to draw the IESBA's attention to the recent audit inspection findings of a number of EAIG³ members, as reported back in the EAIG inspection findings database: situations were reported where audit firms applied the provisions of the IESBA Code directly, without adapting their internationally developed policies to include their more stringent locally applicable legislation. Thus, we support the fact that the IESBA Code recognizes that laws and regulations prevail and we encourage the IESBA to continue to place emphasis, whenever possible, on any other applicable laws and regulations that may be more stringent than the Code.

¹For example, article 7 of EU regulation 537/2014 will be applicable as from 17 June 2016, or other similar provisions applicable in non EU jurisdictions.

² ED par. 225.10.

³European Audit Inspection Group.

Lack of obligation to invite the audited entity to take action and to monitor the outcome

12. In this regard, we note that the proposals in the ED include a phase where the auditor engages with the appropriate level of management and those charged with governance. We concur with this preliminary phase, but we believe that the auditor should invite management and those charged with governance to take action, in all situations, not only when they agree on the facts⁴. This precondition of their agreement integrated in the ED, is, in our view, inappropriate.
13. We also believe that the auditor should monitor and assess the response of the entity. This assessment is indirectly touched upon in the ED⁵, but it is expressed in a manner that does not create a clear requirement for the auditor in this area.

Lack of obligation to report to authorities

14. The proposals in the ED suggest, following this initial phase, that the auditor shall determine whether further action is 'n'aide⁶, and that further actions may include disclosing the matter to an authority⁷. We believe that, when the audited entity does not take appropriate action to investigate the matter, the auditor should have an obligation to inform the authorities designated by national law, unless this is clearly prohibited locally, and that he should not have only a right to inform, as suggested in the ED.

Scope of application of the provisions included in this exposure draft

15. We understand that the IESBA intends to limit the scope of the provisions to (i) the information obtained by the auditor in the course of performing an audit⁸, (ii) laws and regulations pertaining to financial and business operation matters⁹, and (iii) matters that are not "clearly inconsequential¹⁰". We would like to draw the IESBA's attention to the fact that these limitations of scope would result in the auditor not considering all required irregularities to take action on in accordance with locally applicable legislation relevant for the audit. Again, the IESBA should consider increasing the scope of elements to be considered. In addition, the IESBA should make clear that this level of scope set by the Code does not capture the higher level of requirements that could apply in a number of jurisdictions around the world.
16. In particular, we believe that the scope should not be limited to matters identified in the course of performing the audit, for public interest entities. If the auditors of an entity become aware of existing or potential NOCLAR when performing non-audit services for that entity, they shall take the same steps as if the matter was identified in the course of the audit. We believe that this should be reflected in the proposals¹¹.

⁴ ED par. 225.17 "If management and, where appropriate, those charged with governance, agree that non compliance have occurred or may occur...."

⁵ ED par.225.21 bullet 2.

⁶ ED par.225.20.

⁷ ED par.225.24.

⁸ ED par.225.11.

⁹ ED par.225.5.

¹⁰ ED par.225.8.

¹¹ ED par.225.39.

Communication between predecessor and successor auditors

17. In the case of a change in auditor, we believe that the former auditor should communicate any information relevant to the audit of the entity to the newly appointed auditor, unless prohibited by national law. We do not agree with the precondition in the current ED proposals that the former auditor should obtain the audited entity's permission before making such communication¹². We believe the IESBA could clarify this in the proposals.

Link between ethics and auditing standards

18. We believe that several steps should be taken by the auditor facing suspected NOCLAR, to drive appropriate behaviour. A number of the proposed modifications to the Code indicate that actions shall be envisaged, and create incentives for the auditor to perform specific procedures. Given the nature of the actions required, we see a necessary link to be made with auditing standards, as those standards describe the level of work effort required by auditors. We would see a clear benefit in aligning the ISAs and the provisions of the Code¹³ to ensure that all the requirements are addressed in a coordinated manner by ethics and auditing standard-setters (e.g. work effort, communication, group audit specificities, documentation...)¹⁴.
19. Regarding the audit of consolidated financial statements, we support the reference made in the proposal to applicable professional standards¹⁵, but we believe that it would be helpful to enhance the focus in the Code or in the appropriate auditing standards on the difficulties arising for auditors when faced with NOCLAR in a group audit situation, whether the auditors involved belong to the same network and/or the same jurisdictions or not. Such increased focus may contribute to a consistent approach by the auditors of subsidiaries within a group, and could facilitate the communication between those auditors and the auditor of the consolidated financial statements.

Terminology and enforceability

20. Enforceability of the ethics 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. Indeed, clear provisions allow for consistency in application and for a homogeneous protection of the auditor's action. 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.
21. Several proposals and words included in the exposure draft leave room for interpretation in the Code and are thus likely to hamper enforceability of the Code. We would therefore encourage the IESBA, as it progresses in the project, to minimize the room for interpretation apparent in the current proposals.

¹² ED par.210.13.

¹³ ED par.225.19.

¹⁴ Please refer to par. 6 of the letter: the comments included in this letter do not take into account the content of the IAASB proposals in its Exposure Draft "Proposed Amendments to the IAASB's International Standards – Responding to Non-Compliance or Suspected Non-Compliance with Laws and Regulations", which have been published after completion of our discussions on the IESBA proposals.

¹⁵ ED par.225.19.b.

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 regulators of:

- Austria
- France
- Luxembourg
- Romania
- Bulgaria
- Germany
- The Netherlands
- Slovakia
- Czech Republic
- Hungary
- Norway
- Slovenia
- Denmark
- Ireland
- Poland
- Spain
- Estonia
- Lithuania
- Portugal
- Switzerland



5 March 2015

Submitted electronically to StavrosThomadakis@ethicsboard.org

Mr Stavros Thomadakis
Chairman
International Ethics Standards Board for Accountants
529 Fifth Avenue
New York
10017 USA

COMMENTS ON IESBA CONSULTATION PAPER, "IMPROVING THE STRUCTURE OF THE CODE OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS"

Dear Dr Thomadakis,

1. The International Forum of Independent Audit Regulators ("IFIAR") appreciates the opportunity to comment on International Ethics Standards Board for Accountants' ("IESBA") Consultation Paper "*Improving the Structure of the Code of Ethics for Professional Accountants*". As an international organization of independent audit oversight regulators that share the common goal of serving the public interest and enhancing investor protection, IFIAR is committed to improving audit quality globally through the promotion of high quality auditing and professional standards, and other pronouncements and statements.
2. IFIAR's more specific objectives are as follows:
 - Sharing knowledge of the audit market environment and practical experience of independent audit regulatory activity, with a focus on inspections of auditors and audit firms;
 - Promoting collaboration and consistency in regulatory activity;
 - Initiating and leading dialogue with other policy-makers and organizations that have an interest in audit quality; and
 - Forming common and consistent views or positions on matters of importance to its Members, taking into account the legal mandates and missions of individual members.

- 3. The comments we provide in this letter reflect the views expressed by many, but not necessarily all, of the Members of IFIAR. They are not intended to include, or reflect, all of the comments or views that might be provided by individual Members on behalf of their respective organisations.
- 4. Where we did not comment on certain specific matters, this should not be interpreted as either approval or disapproval by IFIAR of the proposals.

General Comments

- 5. The IESBA Code of Ethics is used by some IFIAR members, but not by all of them. Moreover, a number of audit firms and networks have voluntarily committed to complying with the Code. As a result, IFIAR sees a clear interest in enhancing the quality, clarity and enforceability of the Code.
- 6. As audit regulators, we believe that the Code should be sufficiently clear and enforceable. From that perspective, we observe that the project "Improving the Structure of the Code" could be a step in the right direction towards improving the usability and understandability of the Code.
- 7. This being said, we believe that changing the structure of the Code alone will not lead to sufficient improvements in as far as our expectations are concerned with regard to quality and enforceability.
- 8. Accordingly, we encourage the Board to identify and deal further with matters identified while restructuring the Code that could further enhance the clarity of the provisions and, as a result, their consistency in application and enforceability.

Link with safeguards and other projects

- 9. In particular, we strongly encourage the IESBA to pursue improving the Code through this project and in combination with other projects, such as a review of the safeguards currently provided for in the Code.

Distinguishing requirements from guidance

- 10. We support the idea of distinguishing requirements from guidance, as this is likely to improve the usability of the Code and the clarity of its provisions. However, we believe that the link between the fundamental principles of ethics and the specific requirements that stem from them should be clear so as to ensure that both are taken into consideration by users when applying the Code.

11. Indeed, providing clear, understandable and effective requirements is essential but, at the same time, the underlying principles should be given sufficient prominence in the structure of the Code, to allow for dealing with situations that would not have been foreseen by the set of requirements and still require an appropriate response from the auditor. The underlying principles allow the auditor to stand back and capture the potential situations that would not have been specifically dealt with through requirements.

Highlighting most stringent requirements

12. Furthermore, the current structure of the Code does not draw a clear distinction between provisions that are applicable only to auditors of certain types of audit engagements. In our view, increased clarity on the provisions applying in particular circumstances would enhance the understandability and enforceability of the Code. We believe that the most stringent provisions (for instance those applicable to auditors of public interest entities) should be more visible and prominent within the Code.

Clarifying responsibility with regards to ethics

13. We believe that adding clarity about audit firms' and individuals' responsibilities with regards to ethics provisions could improve the Code. At the same time, those provisions should recognize the existence of and accommodate the variety of sizes of audit firms and practices.

Use of language

14. We are in favour of changes to the language used in the Code. Indeed, a simplification of the grammatical structures used could facilitate the consistent application of the Code.
15. We encourage the Board to align terminology used in the independence and other sections of the Code with that used by the International Auditing and Assurance Standards Board. If the use of specific terms in the Code cannot be avoided, we believe that those terms should be linked to their definitions.

Initiatives in various jurisdictions

16. Many jurisdictions have developed their own national auditor ethics provisions, using the provisions of the IESBA Code as a baseline. We encourage the IESBA to consider the on-going initiatives regarding auditor ethics worldwide, as part of its research on this project, to ensure that the Code remains a reference globally.

Should you wish to discuss any of our comments, please do not hesitate to contact me or Marjolein Doblado, Chair of the IFIAR Standards Coordination Working Group.

Yours Faithfully,

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Janine van Diggelen". The signature is somewhat stylized and includes a small "J" at the beginning.

Janine van Diggelen
IFIAR Vice-Chair

**LETTRE IFIAR DU 28 SEPTEMBRE 2015 - COMMENTS ON THE IESBA EXPOSURE DRAFT
« RESPONDING TO NON-COMPLIANCE WITH LAWS AND REGULATIONS »**

28 September 2015

Submitted electronically to

Dr Thomadakis
Chairman
International Ethics Standards Board for Accountants
529 Fifth Avenue
New York, NY 10017 USA

COMMENTS ON THE IESBA EXPOSURE DRAFT, "RESPONDING TO NON-COMPLIANCE WITH LAWS AND REGULATIONS"

Dear Dr Thomadakis,

The International Forum of Independent Audit Regulators ("IFIAR") appreciates the opportunity to comment on International Ethics Standards Board for Accountants' ("IESBA") Exposure Draft *"Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations"*. As an international organization of independent audit oversight regulators that share the common goal of serving the public interest and enhancing investor protection, IFIAR is committed to improving audit quality globally through the promotion of high quality auditing and professional standards, and other pronouncements and statements.

IFIAR's more specific objectives are as follows:

- Sharing knowledge of the audit market environment and practical experience of independent audit regulatory activity, with a focus on inspections of auditors and audit firms;
- Promoting collaboration and consistency in regulatory activity;
- Initiating and leading dialogue with other policy-makers and organizations that have an interest in audit quality; and
- Forming common and consistent views or positions on matters of importance to its Members, taking into account the legal mandates and missions of individual members.

The comments we have provided in this letter reflect the views expressed by many, but not necessarily all, of the Members of IFIAR. They are not intended to include, or reflect, all of the comments or views that might be provided by individual Members on behalf of their respective organisations.

Where we did not comment on certain specific matters, this should not be interpreted as either approval or disapproval by IFIAR of the proposals.

The IESBA Code of Ethics is used by some IFIAR members, but not by all of them. Even for those jurisdictions that do not use it, IFIAR sees a clear interest in enhancing the Code, as it is used as a basis for certain benchmarks at the international level. Moreover, a number of audit firms and networks have voluntarily committed to complying with the Code.

We draw the IESBA's attention to the fact that, in line with our mandates as independent audit regulators, we have commented only on those proposals of the exposure draft that relate to auditors and not those that relate to other categories of accountants.

Overall comment

We appreciate that the proposals recognize that national laws and regulations take precedence over the requirements of the Code.¹ Nevertheless, as set out below, we believe that the IESBA should strive for more stringent requirements than those currently set out in the exposure draft which are not, in our view, sufficient to drive appropriate behaviour from the auditor vis-à-vis instances of NOCLAR or suspected NOCLAR. A number of jurisdictions around the world already have more robust requirements in place regarding the action required to be taken by an auditor in relation to NOCLAR.

Communicating the matter to management and those charged with governance

Unless prohibited by national law, we believe that the auditor should inform management and those charged with governance when NOCLAR or suspected NOCLAR has been identified and invite them to take appropriate and timely action. The proposals require the auditor to prompt management or those charged with governance to take appropriate and timely actions "*if management or those charged with governance agree that NOCLAR has taken or may take place.*"² We suggest that the IESBA revises this wording, as the current drafting could lead to misunderstanding. We are also of the view that the term "*prompt*" could be read to imply that the auditor is assuming managerial responsibilities. Accordingly, we suggest that alternative wording, such as "*invite*" or "*request*" for example, be considered by the IESBA.

Determination of further action

The current proposals refer to the objectives to be achieved when determining whether further action is needed.³ In our view, the reference to these objectives, as well as the link between the objectives and the other factors to consider when determining whether further action is needed,⁴ should be clarified for purposes of driving consistency in application.

¹ Including ED §225 .19, .21, .24, .27 ...

² ED §225.17

³ ED §225.20

⁴ ED §225.21, .22, .23

Lack of clear obligation for the auditor to monitor and assess the entity's response

The exposure draft indirectly points to the need for the auditor to monitor and assess the entity's response to NOCLAR.⁵ In our view, the auditor should monitor and assess the appropriateness and timeliness of the entity's response before determining whether further steps are necessary. We suggest that the IESBA integrates this step in the Code as an additional mandatory action for the auditor to perform, as opposed to referring to it as an option for the auditor to consider when determining what further action is needed.

Lack of obligation to report

The proposals allow for the auditor to report NOCLAR to an appropriate authority rather than imposing an obligation to do so.⁶ In our view, the auditor should be required to report NOCLAR to an appropriate authority able to receive the information, determined in accordance with national law, when management and those charged with governance fail to satisfy legal or regulatory requirements to report such information to external parties or fail to take timely and appropriate steps to respond to known or likely NOCLAR, after having confirmed that it is in the public interest for the auditor to do so. We believe that the auditor should have the obligation to report NOCLAR to an appropriate authority, unless it would be incompatible with national legal provisions, for instance with regards to confidentiality and protection of the liability, and of the safety of the auditor.⁷

Link with international auditing standards

We note that the proposals seek to complement the requirements of the auditing standards in as far as the auditor's response to NOCLAR is concerned.⁸ We share the view that certain aspects of the proposals would require further alignment between auditing and ethics provisions.⁹ In particular, we believe that further consideration should be given, within the Code or the ISAs, to the communication of NOCLAR in a group audit situation, especially between group and component auditors, regardless of whether all of the auditors involved belong to the same network or not.¹⁰

Timing of the project

The potential benefit to the public interest that would be achieved by having requirements included in the Code with regards to NOCLAR is such that we encourage the IESBA, subject to our comments, to seek to finalise the project in the near future.

⁵ ED §225.21 second bullet

⁶ ED §225.24

⁷ see factors described in ED §225.27

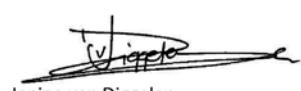
⁸ ED Explanatory Memorandum §121 and 122

⁹ Please note that this letter does not include any consideration related to the IAASB proposals to amend the ISAs on NOCLAR that were published on July 23, 2015, since this letter was prepared before that date.

¹⁰ ED §225.19(b)

Should you wish to discuss any of our comments, please do not hesitate to contact me or Marjolein Doblado, Chair of the IFIAR Standards Coordination Working Group.

Yours Faithfully,



Janine van Diggelen
IFIAR Chair

Page 4



November 18, 2015

Submitted electronically to arnold.schilder@iaasb.org

Professor Arnold Schilder

Chairman

International Auditing and Assurance Standards Board
545 Fifth Avenue
New York, NY 10017 USA

**COMMENTS ON THE IAASB EXPOSURE DRAFT, "RESPONDING TO NON-COMPLIANCE OR SUSPECTED
NON-COMPLIANCE WITH LAWS AND REGULATIONS"**

Dear Professor Schilder,

The International Forum of Independent Audit Regulators ("IFIAR") appreciates the opportunity to comment on the International Auditing and Assurance Standards Board's ("IAASB's") Exposure Draft *"Responding to Non-Compliance or Suspected Non-Compliance with Laws and Regulations"*. As an international organization of independent audit oversight regulators that share the common goal of serving the public interest and enhancing investor protection, IFIAR is committed to improving audit quality globally through the promotion of high quality auditing and professional standards, and other pronouncements and statements.

IFIAR's more specific objectives are as follows:

- Sharing knowledge of the audit market environment and practical experience of independent audit regulatory activity, with a focus on inspections of auditors and audit firms;
- Promoting collaboration and consistency in regulatory activity;
- Initiating and leading dialogue with other policy-makers and organizations that have an interest in audit quality; and
- Forming common and consistent views or positions on matters of importance to its Members, taking into account the legal mandates and missions of individual members.

The comments we have provided in this letter reflect the views expressed by many, but not necessarily all, of the Members of IFIAR. They are not intended to include, or reflect, all of the comments or views that might be provided by individual Members on behalf of their respective organisations.

Where we did not comment on certain specific matters, this should not be interpreted as either approval or disapproval by IFIAR of the proposals.

Support for the liaison between the IAASB and IESBA

We are supportive of the auditing and ethics standard-setting boards' efforts to coordinate their work on the NOCLAR project, as we see a benefit in aligning the standards on auditing and ethics issues applicable by the same auditors. Indeed, even if the IESBA Code and the IAASB pronouncements are not in force in all countries, we are of the view that the development of pronouncements that are compatible and consistent is relevant for those auditors that apply both frameworks, as well as for those that apply only one of those frameworks.

Risks due to the timing of the project

However, given that the IAASB and IESBA consultation documents on NOCLAR were not issued simultaneously, we would like to draw the IAASB's attention to the necessity to ensure that the final outcome of the IESBA project is taken into consideration. Since the project is still under finalization at IESBA level, we see a risk of inconsistent outcomes if the latest IESBA developments are not incorporated equally on the IAASB side. We believe the IAASB should continue monitoring the IESBA's project through to finalization before closing out its revision of the auditing standards.

We note that the IAASB has followed an accelerated process in developing the NOCLAR exposure draft. As stated in our 20 May 2014 comment letter on the IAASB's 2015-2019 strategy and work plan consultation, we believe in the development of flexibility in the standard-setting process for dealing with emerging issues.¹ In addition, we believe that a coordinated approach between the IAASB and IESBA should be adopted earlier in the standard-setting process for future projects of this nature.

IFIAR comments on IESBA NOCLAR exposure draft to be taken into account by IAASB

Regarding the content of the exposure draft, we draw the IAASB's attention to the comments raised by IFIAR in its letter issued on 28 September 2015 regarding the IESBA exposure draft "Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations".² Our comments therein related to:

- Overall comment (national laws and regulations take precedence, strive for more stringent requirements)
- Communicating to management and those charged with governance
- Determination of further action needed
- Lack of clear obligation for the auditor to monitor and assess the entity's response
- Lack of obligation to report
- Link with international auditing standards
- Timing of the project

¹ [IFIAR comment letter on IAASB Strategy and Work Program.pdf](#)

² [IFIAR comment letter IESBA NOCLAR ED 28 September 2015.pdf](#)

Those comments apply equally to the IAASB project and we invite the IAASB to incorporate them in revising the ISAs and to deal with them in a coordinated manner with the IESBA.

Revision of ISA 250 "Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements"

We note that several other areas for revision of ISA 250 have been identified in the explanatory memorandum to the IAASB NOCLAR exposure draft. We would support a more holistic revision of ISA 250 which addresses these and other areas.

Should you wish to discuss any of our comments, please do not hesitate to contact me or Marjolein Doblado, Chair of the IFIAR Standards Coordination Working Group.

Yours Truly,



Janine van Diggelen
IFIAR Chair

C.c.: Brian Hunt (IFIAR Vice-Chair)

ANNEXE 8

LETRE IFIAR DU 11 FÉVRIER 2015 - COMMENTS ON THE 2014 REVIEW OF OECD'S PRINCIPLES OF CORPORATE GOVERNANCE



February 11, 2015

OECD Corporate Governance Committee
2, rue André Pascal
75775 Paris Cedex 16
France

Submitted electronically to dafca.contact@oecd.org

COMMENTS ON THE 2014 REVIEW OF THE OECD'S PRINCIPLES OF CORPORATE GOVERNANCE

Dear Members of the Corporate Governance Committee,

The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) appreciates the opportunity to comment on the public consultation on the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Principles of Corporate Governance (the "OECD Principles").

IFIAR is an international organization of independent audit oversight regulators that are committed to improving audit quality. IFIAR's members share the common goals of serving the public interest and enhancing investor protection.

IFIAR's more specific objectives are as follows:

- Sharing knowledge of the audit market environment and practical experience of independent audit regulatory activity, with a focus on inspections of auditors and audit firms;
- Promoting collaboration and consistency in regulatory activity;
- Initiating and leading dialogue with other policy-makers and organizations that have an interest in audit quality; and
- Forming common and consistent views or positions on matters of importance to its Members, taking into account the legal mandates and missions of individual members.

Since the OECD Principles were revised in 2004, independent regulation of the audit profession has expanded significantly. IFIAR's rapid growth illustrates this development. Established in 2006 by audit regulators from 18 jurisdictions, our membership today includes 51 jurisdictions located in Africa, the Americas, Asia, Europe, the Middle East and Oceania. Independence from the audit profession is a criterion for IFIAR membership.

All IFIAR members' regulatory mandates include oversight responsibility for a system of recurring inspections of audit firms undertaking audits of public interest entities within the member's jurisdiction. Many of the areas covered by the OECD Principles do not fall within the responsibilities common among all IFIAR members. As such, IFIAR's comments on the OECD Principles are limited to aspects that relate directly to external audit and audit regulation.

We support paragraph 93's strengthened language regarding the independence of the auditor. We also support recognition that audit regulation, consistent with IFIAR's Core Principles, is an important factor in improving audit quality. An effective system for independent audit regulation promotes the accountability of external auditors to financial statement users. We suggest that the language in paragraph 93 be strengthened, to state that independent audit regulation "is" (rather than "can be") an important factor in improving audit quality.

We commend the retention in paragraph 96 of support for the external auditor being competent and qualified. We support the added reference in paragraph 96 to the importance of an auditor having the qualifications, expertise and ongoing training and monitoring to exercise sufficient *professional scepticism*. IFIAR members frequently observe a lack of professional scepticism in instances of deficient audit performance. This paragraph presents another opportunity for the OECD Principles to encourage independent audit oversight; the attributes addressed in this paragraph, along with independence, are central to our members' oversight programs, which typically involve inspections of the firms to evaluate the adequacy of audit performance and, in some cases, enforcement action.

Paragraphs 94 and 95 address aspects of the audit committee's role, with particular emphasis on appointment and oversight of the reporting entity's overall relationship with the auditor, including provision of non-audit services. Importantly, the audit committee can play a key role in reinforcing the independence and quality of the external audit, including through monitoring the effectiveness of audit arrangements and the quality of the auditor. Since the OECD Principles were last revised, the increased publication and communication by audit regulators of their inspection findings and observations of audit quality have become an additional resource for audit committees in their evaluation of audit quality.

In addition to national and regional developments regarding communications with audit committees, IFIAR has recently expanded its attention to include dialogue with and about audit committees. IFIAR's current "work plan", a membership-approved overview of IFIAR's two-year plan for key initiatives, includes increased contacts with audit committees. During 2014, IFIAR's Investor and Other Stakeholders Working Group, which is charged with coordinating communications with investor representatives, expanded its scope of activities to include outreach to audit committee members. This working group coordinated a panel discussion at IFIAR's 2014 Plenary meeting on the topic of Auditor Communications with Audit Committees. Highlights from that discussion are available on IFIAR's website (found [here](#)).

IFIAR continues to consider ways to exchange views with audit committee members. An aim of this interaction is to understand audit quality considerations and experiences of those involved in the appointment and oversight of the external auditor. Another aim is to assist audit committees in understanding the audit regulator's oversight of audit firms. This information may contribute to the audit committee's evaluation of and interactions with the audit firm, roles contemplated at paragraphs 94-95 of the OECD Principles.

Finally, we convey the following observations:

- The OECD Principles at V.B. support high quality standards of *accounting*. There is no mention that the external audit should be conducted in accordance with high quality standards of *audit*. Consideration should be given to including such a statement.
- The language in V.C. and paragraph 93 could be slightly revised for improved compatibility with terms used in audit standards.¹

As the OECD Corporate Governance Committee continues its review of the OECD Principles, we encourage the committee to avoid any dilution of the principles' emphasis on the external auditor's independence, competence, and qualifications, or of the promotion of independent auditor oversight. During your deliberations on final revisions to the OECD Principles, should the Corporate Governance Committee wish to discuss further IFIAR's positions on these or other related matters, we would be pleased to assist.

The comments we have provided in this letter reflect the views expressed by many, but not necessarily all, of the members of IFIAR. They are not intended to include, or reflect, all of the comments or views that might be provided by individual members on behalf of their respective organizations. Where we did not comment on specific matters, this should not be interpreted as either approval or disapproval by IFIAR of the proposed OECD Principles.

¹ The following examples are for illustration and are not comprehensive of text that could further align with audit standards. For instance, auditors "express an opinion" about whether financial statements fairly "present" the financial position, performance and, often, "cash flows" of a company.

Sincerely,

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Lewis H. Ferguson".

Lewis H. Ferguson
IFIAR Chair

Page 4 of 4

ANNEXE 9

CADRE DES CONTRÔLES PÉRIODIQUES

Glossaire

| Catégories de cabinets mentionnées dans le rapport | Noms des cabinets |
|---|---|
| Les six plus grands réseaux d'audit mondiaux (source : <i>The Global Public Policy Committee-GPPC</i>) | 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 six plus grands cabinets français | Deloitte, Ernst & Young, KPMG, Mazars, PricewaterhouseCoopers, Grant Thornton |



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 « délégant » aux instances professionnelles.

L'approche de contrôle

Le contrôle périodique a pour objet de vérifier, au sein d'un cabinet¹, 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 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 du H3C au niveau européen et international.

1. 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 facteurs de risque tels que les faiblesses précédemment relevées, l'importance de l'activité de commissariat aux comptes et les événements modifiant la structure du cabinet comme un changement d'associés, de signataires, un regroupement avec un autre cabinet ou une scission du cabinet.

La deuxième composante consiste à identifier les risques pesant sur les entités auditées par ces cabinets (« risque-entité »). Cette évaluation des risques intègre les résultats d'une consultation de l'Autorité des Marchés Financiers et de l'Autorité de Contrôle Prudentiel et de Résolution 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 H3C et ceux n'en présentant pas peuvent faire l'objet d'un contrôle « délégué ».

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

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



La délégation

Le recours à des praticiens est organisé dans le cadre d'une « délégation aux instances professionnelles » dont le champ et les modalités ont été définis par le H3C et figurent dans sa décision 2009-04.

Le champ des vérifications

Le contrôle périodique est conduit en se référant aux dispositions légales et réglementaires régissant la profession de commissaire aux comptes en vigueur au jour des opérations de contrôle, y compris son code de déontologie et les normes d'exercice professionnel homologuées, incluant les diligences directement liées, en vigueur au moment de l'exercice des missions.

Les résultats des contrôles 2015 sont relatifs à la certification des comptes intervenue principalement sur l'exercice comptable clos en 2014.

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).

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, l'audit de groupes, 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 six plus grands cabinets français, tels que l'effectivité des dispositifs de contrôle interne des cabinets, le risque de fraude, l'audit de groupe, les tests de dépréciation menés sur les actifs non financiers, la reconnaissance du chiffre d'affaires. 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.



H3C a signé un accord avec 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 2015, publiée en mars 2016, les 4 déficiences les plus citées au sein de l'enquête concernent les thèmes suivants : *évaluation du contrôle interne mis en place au sein de l'entité, évaluation à la juste valeur, évaluation des risques et reconnaissance du chiffre d'affaires.*

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 de répertorier les faiblesses d'audit majeures identifiées par les contrôles, mais aussi d'analyser les raisons qui ont conduit à ces faiblesses et de les rapporter aux normes et procédures qui n'ont pas été correctement appliquées.



H3C | Haut Conseil
du Commissariat aux Comptes

10 rue Auber - 75009 Paris
www.h3c.org