

RAPPORT ANNUEL  
2016

COMPTES





# Rapport annuel 2016

## du Haut conseil du commissariat aux comptes

En application des dispositions de l'article R. 821-7 du code de commerce, le Haut conseil du commissariat aux comptes doit rendre compte de son activité dans un rapport annuel, auquel sont annexées, le cas échéant, les observations du commissaire du Gouvernement. Ce rapport est adressé au garde des Sceaux, ministre de la justice et publié sur le site internet du Haut conseil. Doivent également être publiées dans ce rapport ou sur tout autre support, les informations mentionnées à l'article 28 du règlement (UE) n° 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

L'article 21 de la loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 relative aux autorités administratives indépendantes et autorités publiques indépendantes est venu ajouter à ces dispositions l'obligation d'adresser ce rapport chaque année avant le 1<sup>er</sup> juin au Gouvernement et au Parlement, et d'y ajouter un schéma pluriannuel d'optimisation des dépenses qui évalue l'impact prévisionnel sur les effectifs de l'autorité et sur chaque catégorie de dépenses des mesures de mutualisation de ses services avec les services d'autres autorités administratives indépendantes ou autorités publiques indépendantes ou avec ceux d'un ministère.

Cette dernière obligation sera remplie à compter du rapport annuel 2017.





# Sommaire

<b>ÉDITORIAL</b>	<b>2</b>	<b>6 - ENQUÊTER</b>	<b>66</b>
<b>LA RÉFORME DE L'AUDIT</b>	<b>4</b>	Avant-propos du Rapporteur général	68
<b>1 - LE HAUT CONSEIL</b>	<b>8</b>	1. Un transfert du pouvoir de poursuite disciplinaire du parquet général au H3C	70
1. Les missions du H3C	10	2. Le service du rapporteur général du H3C	70
2. L'organisation du H3C	12	3. La nouvelle procédure d'enquête	71
3. Les moyens budgétaires	21	4. Données chiffrées	72
<b>2 - LE BUREAU</b>	<b>24</b>	<b>7 - SANCTIONNER</b>	<b>74</b>
1. La composition du Bureau	26	Avant-propos du Président de la formation restreinte	76
2. Les règles de déontologie	26	1. Données chiffrées	78
3. Le traitement des saisines	27	2. Présentation des décisions du Haut conseil	78
<b>3 - INSCRIRE LES COMMISSAIRES AUX COMPTES</b>	<b>28</b>	3. La nouvelle procédure de sanction	80
1. Le cadre juridique	30	<b>8 - COOPÉRER EN EUROPE ET À L'ÉCHELON INTERNATIONAL</b>	<b>82</b>
2. La procédure	30	1. La coopération européenne	84
3. Données chiffrées	31	2. La coopération internationale	88
<b>4 - CONTRIBUER À LA NORMALISATION, VEILLER AU RESPECT DE LA DÉONTOLOGIE</b>	<b>34</b>	3. Les relations bilatérales et les accords de coopération	92
1. Le référentiel normatif applicable aux commissaires aux comptes et les acteurs du processus normatif	36	<b>9 - SUIVRE LA QUALITÉ ET LA COMPÉTITIVITÉ DU MARCHÉ DE L'AUDIT</b>	<b>94</b>
2. La mise en conformité du référentiel normatif aux dispositions nouvelles	37	1. La mise en place d'un suivi du marché	96
3. La réponse du Haut conseil aux consultations de la Direction des affaires civiles et du Sceau sur deux projets de décrets relatifs à la réforme de l'audit	38	2. La coordination des rapports au niveau européen	96
4. Les saisines du Haut conseil	38	3. L'élaboration du premier rapport sur le marché de l'audit français	96
<b>5 - CONTRÔLER</b>	<b>40</b>	<b>ANNEXES</b>	<b>98</b>
1. Présentation des contrôles	44		
2. Contrôles de l'année	48		
3. Les résultats des contrôles des cabinets EIP de l'année 2016	52		
4. Les résultats des contrôles des cabinets non EIP de l'année 2016	57		
5. La suite des contrôles	60		



## Éditorial



L'année 2016 a été une année de bouleversements profonds pour les commissaires aux comptes et leur régulateur. Après six années de concertation, d'abord dans le cadre européen, puis à l'échelon national, l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 et son décret d'application sont venus parachever la réforme de l'audit initialement voulue par la Commission européenne afin de réduire les risques de renouvellement d'une crise financière semblable à celle de 2008. Cette réforme, qui est entrée en vigueur sur le territoire national le 17 juin 2016, a modifié l'exercice professionnel des commissaires aux comptes ainsi que les missions du Haut conseil.

Les obligations imposées aux professionnels ont été accrues pour renforcer leur indépendance à l'égard des entités qu'ils auditent. Les exigences nouvelles concernent notamment la rotation des

cabinets, l'encadrement des services autres que la certification des comptes, et l'implication des comités d'audit dans le suivi de la mission des auditeurs.

Les missions du Haut conseil ont été élargies pour améliorer la qualité des audits. Outre ses attributions antérieures relatives notamment à la réalisation des contrôles de l'activité des professionnels, le régulateur est désormais chargé de l'inscription des commissaires aux comptes, de toutes les modifications affectant la liste des inscrits dont il assure la tenue, de la supervision de leur formation continue, et de l'adoption de toutes les normes applicables à la profession. Enfin, il a acquis des pouvoirs d'enquête et il peut prononcer directement des sanctions, y compris pécuniaires.

Pour faire face à l'ensemble des missions qui lui sont confiées, la composition et le fonctionnement du Collège du Haut conseil ont été adaptés. Composé de douze membres siégeant en formation unique jusqu'au 17 juin 2016, le Collège, qui comprend depuis cette date quatorze membres, se réunit dans le cadre de formations distinctes en fonction du type de mission dont il traite, et ceci afin d'allier la collégialité, l'efficacité, et surtout le respect du principe d'impartialité.

Ces nombreux changements, exposés de manière plus détaillée dans la suite du rapport, ont demandé un énorme investissement de la part du Collège, qui a donné un avis motivé sur le projet d'ordonnance élaboré par la chancellerie, puis sur le projet de décret d'application de cette ordonnance, et enfin sur le projet de décret relatif au code de déontologie de la profession. Il a poursuivi dans le même temps l'exercice de ses missions antérieures et préparé la mise en œuvre de celles qui lui étaient nouvellement attribuées.



Ayant rejoint le Collège début janvier 2016 pour en assurer la présidence, je tiens à en remercier chaleureusement tous les membres, présents jusqu'au 17 juin 2016 ou nommés après cette date, pour leur totale implication dans les travaux que nous avons conduits au cours de cette année, dans une ambiance très collégiale, studieuse et détendue.

Mes remerciements s'adressent également aux services du Haut conseil qui, au cours de cette année de grands changements, n'ont pas ménagé leurs efforts pour préparer et assurer le suivi des travaux du Collège, mais aussi pour faciliter l'exécution des nouvelles missions confiées au régulateur. Il a, en effet, fallu, à effectif constant, se mettre très rapidement en ordre de marche pour procéder à l'inscription des commissaires aux comptes, élaborer la liste prévue à cet effet par les textes, la mettre à jour de toutes les modifications sollicitées, et être en mesure de réunir le bureau dès l'entrée en vigueur de l'ordonnance pour répondre aux demandes qui lui étaient adressées.

Une réforme de cette ampleur n'aurait pas pu être menée dans de bonnes conditions sans un dialogue constant avec la profession pour expliquer, rassurer, et faire droit aux demandes légitimes qu'elle a présentées pour parvenir à une mise en œuvre pragmatique et harmonieuse des nouveaux textes.

Pendant cette année 2016 très riche en nouveautés, le H3C a poursuivi l'exécution de ses missions traditionnelles en répondant aux questions dont il a été saisi par les professionnels et les autorités habilitées, en contrôlant directement ou indirectement 983 cabinets de commissariat aux comptes, et en statuant en appel sur les procédures disciplinaires et le contentieux des honoraires.

Il s'est, par ailleurs, fortement mobilisé pour participer aux réflexions et restructurations engagées avec ses homologues dans le cadre européen et international. C'est ainsi qu'il a activement œuvré pour la mise en place en juillet 2016 du « Committee of european auditing oversight bodies » (CEAOB), organisme européen de coordination des autorités nationales de supervision de l'audit créé par le règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, et pour la création d'un secrétariat permanent de l'IFIAR (International forum of independent audit regulators) afin de mieux en orchestrer les travaux.

Enfin, le H3C a conclu au cours de l'année 2016 deux accords bilatéraux, l'un avec le Japon, et l'autre avec les États-Unis.

Au terme de cette année très active, le Collège, réuni le 15 décembre 2016 pour adopter son budget 2017, a cependant dû constater qu'en l'absence d'une réforme du financement de l'autorité pour lui permettre de faire face à l'ensemble des missions dont il a la responsabilité finale, ses marges de manœuvres budgétaires étaient réduites et susceptibles de compromettre rapidement leur exécution.

L'année 2017 sera décisive à cet égard.

Le Haut conseil a montré sa volonté et sa capacité à mettre efficacement en œuvre la réforme souhaitée par les pouvoirs publics. Il a désormais besoin d'avoir les moyens de concrétiser ses efforts de manière pérenne par un financement adapté qui lui permette, dans l'intérêt général, de faire face aux exigences accrues de sécurité financière.

**Christine Guéguen**





## La réforme de l'audit

---

### 21 JANVIER

Le Collège du H3C rend son avis à la Directrice des affaires civiles et du Sceau sur les propositions de modifications à apporter par voie d'ordonnance à la partie législative du code de commerce au titre II du livre VIII afin de mettre le droit français en conformité avec le droit de l'Union européenne en transposant la directive 2014/56/UE.

### 18 MARS

Publication au *Journal officiel* de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes.

### 19 MAI

Le Collège du H3C rend son avis sur les propositions de modifications à apporter au titre II du livre VIII de la partie réglementaire du code de commerce.

### 17 JUIN

Entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 et du règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

### 19 JUIN

Publication au *Journal officiel* du décret du 17 juin 2016 portant nomination des membres du Collège du Haut conseil.

### 21 JUILLET

Le Collège du H3C approuve le principe de la délégation à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes de l'inscription des commissaires aux comptes (CNCC) et de la tenue de la liste, du suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes, et des contrôles visant des cabinets ne détenant pas de mandat d'entité d'intérêt public.

### 28 JUILLET

Publication du décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016 pris pour l'application de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes.

### 19 AOÛT

Publication de l'arrêté du 29 juillet 2016 fixant le montant des indemnités susceptibles d'être allouées au président, aux membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes et au directeur général.

### 10 DÉCEMBRE

Publication de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique ratifiant l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes.

### 15 DÉCEMBRE

Le Collège du H3C rend son avis à la Directrice des affaires civiles et du Sceau sur le projet de décret relatif au code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

### 20 DÉCEMBRE

Communiqué de presse du H3C informant le public de la décision prise, par prudence, par le Collège de ne pas déléguer à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, l'inscription, le suivi du respect des obligations de la formation continue, et le contrôle des cabinets ne détenant pas de mandat auprès d'entité d'intérêt public (EIP), après avoir constaté à l'occasion de l'adoption du budget 2017 du Haut conseil l'absence de financement du coût de ces délégations.



La réforme européenne de l'audit, effective depuis le 17 juin 2016, a renforcé les règles qui garantissent l'indépendance des commissaires aux comptes et élargi les missions des régulateurs de l'audit.

Le règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public prévoit, comme son nom l'indique, des dispositions spécifiques au contrôle légal des comptes des « entités d'intérêt public » (EIP).

La directive n° 2014/56/UE du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés définit le droit commun des règles applicables à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes.

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes a mis le droit français en conformité avec le droit de l'Union européenne en modifiant le titre II du livre VIII de la partie législative du code de commerce.

Elle a été complétée par le décret n° 2016-1026 du 26 juillet 2016 pris pour son application, qui réforme les dispositions du titre II du livre VIII de la partie réglementaire du code de commerce.

Le règlement européen et l'ordonnance précités sont entrés en vigueur le 17 juin 2016. Des dispositions transitoires ont été prévues pour un nombre limité de dispositions.

Le décret n° 2017-540 modifiant le code de déontologie des commissaires aux comptes a été publié au *Journal officiel* du 12 avril 2017.

L'ordonnance du 17 mars 2016, son décret d'application, ainsi que le décret modifiant le code de déontologie ont été préalablement soumis pour avis au Haut conseil.

L'ensemble de ces textes renforce la déontologie et les exigences relatives à l'indépendance des commissaires aux comptes, tout particulièrement lorsqu'ils certifient des comptes d'entités d'intérêt public (EIP).

La **rotation obligatoire des mandats** détenus auprès d'entités d'intérêt public 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. La nouvelle législation introduit une obligation de rotation des cabinets d'audit tous les 10 ans ou tous les 16 ans en cas d'appel d'offres à la fin des 10 ans. En présence d'un co-commissaire, la durée maximale pour un même mandat est portée à 24 ans. L'ordonnance prévoit également un délai de viduité de quatre ans

## Entité d'intérêt public (EIP)

Les EIP sont désignées à l'article L. 820-1 du code de commerce. Ce sont :

- les établissements de crédit ayant leur siège social en France<sup>1</sup> ;
- les entreprises d'assurance et de réassurance du code des assurances, à l'exception des sociétés d'assurance mutuelles dispensées d'agrément administratif ;
- les institutions de prévoyance et leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale à l'exception de celles ne relevant pas du régime dit « Solvabilité II » ou intégralement réassurées ;
- les mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité, à l'exception de celles ne relevant pas du régime dit « Solvabilité II » ou totalement substituées ou réassurées ;
- les personnes et entités dont les titres financiers (titres de capital émis par les sociétés par actions, titres de créances, parts ou actions d'organismes de placement collectifs) sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- et sous condition d'un total de leur bilan consolidé ou combiné<sup>2</sup> :
- les compagnies financières holdings dont l'une des filiales est un établissement de crédit ;
- les compagnies financières holdings mixtes dont l'une des filiales est une entité d'intérêt public ;
- les sociétés de groupe d'assurance ;
- les sociétés de groupe d'assurance mutuelle ;
- les unions mutualistes de groupe ;
- les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale.

À ces entités s'ajoutent depuis l'ordonnance n° 2017-484 du 6 avril 2017 relative à la création d'organismes dédiés à l'exercice de l'activité de retraite professionnelle supplémentaire et à l'adaptation des régimes de retraite supplémentaire en unités de rente :

- les fonds de retraite professionnelle supplémentaire mentionnés à l'article L. 381-1 du code des assurances ;
- les mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 214-1 du code de la mutualité ;
- les institutions de retraite professionnelle supplémentaire mentionnées à l'article L. 942-1 du code de la sécurité sociale.

1. Mentionnés au I de l'article L. 511-1 du code monétaire et financier.

2. Supérieur à 5 milliards d'euros pendant deux exercices successifs à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 31 décembre 2017.



pendant lequel le cabinet 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** impose au signataire du rapport de certification d'être remplacé au sein de l'entité 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 existait déjà en France pour les commissaires aux comptes intervenant auprès de sociétés cotées, de personnes et entités visées à l'article L. 612-1 du code de commerce et de personnes faisant appel à la générosité publique. Elle est désormais étendue à tout commissaire aux comptes certifiant les comptes d'une entité entrant dans la définition des EIP, notamment les banques et assurances. Enfin, l'associé signataire atteint par l'obligation de rotation ne peut à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes de l'entité 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'il a certifié. La mise en œuvre des dispositions relatives à la rotation des associés signataires soulevant des difficultés d'application, le Haut conseil a apporté, dans un communiqué en date du 9 mars 2017, des précisions pour l'interprétation du nouveau dispositif : [www.h3c.org/publications.htm](http://www.h3c.org/publications.htm).

De nouvelles règles d'encadrement des **services autres que la certification des comptes** sont introduites. À rebours du précédent système interdisant aux commissaires aux comptes de fournir des services autres que d'audit sous réserve des diligences directement liées à ceux-ci, les commissaires aux comptes peuvent désormais fournir ces autres services à l'exception d'une liste de service par nature interdits, dans la limite d'un plafonnement (70 % de la moyenne des honoraires de certification des comptes sur les trois derniers exercices) pour les commissaires aux comptes intervenant pour des EIP, et sans limitation pour les autres. La réalisation de ces services autres que la certification des comptes dans les EIP doit en outre être approuvée préalablement par le comité d'audit de l'entité. Ni le code de commerce ni le règlement européen ne précisent les modalités de mise en œuvre de cette procédure d'approbation, le Haut conseil a apporté certaines précisions sur le périmètre des services autres que la certification des comptes qu'il revient aux comités d'audit des entités d'intérêt public d'approuver dans un avis en date du 2 mars 2017 : [www.h3c.org/publications.htm](http://www.h3c.org/publications.htm).

Les commissaires aux comptes ont des obligations renforcées vis-à-vis des comités d'audit, qui prennent

notamment la forme d'un **rapport complémentaire** et plus détaillé à remettre à celui-ci. Le **rapport d'audit** est enrichi pour assurer une meilleure cohérence entre les risques, l'approche d'audit et l'opinion des auditeurs.

La réforme de l'audit dote **les comités d'audit** des entités d'intérêt public de nouvelles prérogatives :

- S'assurer du respect des règles relatives à la rotation des cabinets et des associés signataires conformément aux dispositions prévues par l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016. À la fin de la période maximum, l'entité est tenue d'organiser un appel d'offres pour la sélection du nouveau commissaire aux comptes. À l'issue du processus d'appel d'offres, le comité d'audit doit recommander au conseil d'administration le nom d'au moins deux candidats potentiels et doit indiquer sa préférence. La recommandation et la préférence motivée seront présentées à l'assemblée générale des actionnaires. L'article 16 3f du règlement (UE) n° 537/2014 prévoit que le comité doit pouvoir « *démontrer sur demande, à l'autorité compétente que la procédure de sélection a été organisée de manière équitable* ».
- Suivre la réalisation de la mission des auditeurs légaux et prendre connaissance des observations du Haut conseil du commissariat aux comptes. La loi prévoit que les auditeurs présentent un rapport détaillé au comité d'audit sur le résultat de leur audit. Ils y indiquent les étapes clefs de l'approche d'audit, la répartition des travaux et leur vision des principaux risques d'audit. Ils doivent également faire part des déficiences significatives détectées dans le système de contrôle interne et le système comptable. En application de l'article R. 823-21-3 du code de commerce, le commissaire aux comptes d'une entité d'intérêt public communique, à la demande du comité d'audit, les constatations et conclusions du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) sur les contrôles menés auprès du cabinet concernant l'évaluation de la conception du système de contrôle interne de qualité du cabinet, l'évaluation du contenu du dernier rapport de transparence et les résultats du contrôle de la mission de certification des comptes de l'entité d'intérêt public concernée. S'assurer du respect des règles d'indépendance et notamment celles relatives à la fourniture de services autres que la certification des comptes. Les commissaires aux comptes des EIP sont soumis à une limitation par nature et en volume des services non audit fournis à l'entité dont



ils certifient les comptes. Dans ce nouvel environnement, les comités d'audit doivent pré-approuver les services non audit rendus par le commissaire aux comptes ou son réseau à l'entité, à ses sociétés mère et filiales contrôlées.

- Communiquer à l'organe d'administration de l'entité des informations sur les résultats du contrôle légal des comptes et sur le rôle joué dans ce processus par le comité d'audit.

Par ailleurs, le H3C dispose désormais à l'égard des entités et de leurs administrateurs, membres de directoires et de conseils de surveillance, de pouvoirs de sanction en cas de manquement aux règles relatives à la rotation, à l'approbation et au plafonnement des services autres que la certification des comptes ou à la non mise en place d'une procédure de sélection des commissaires aux comptes à l'issue de la durée maximale des mandats d'audit.

Le règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 prévoit que les autorités de supervision de l'audit, soit en France le Haut conseil, publient tous les trois ans un rapport sur l'évolution du marché de l'audit. Ce rapport analyse le niveau de concentration sur le marché de l'audit relatif aux EIP, la qualité de l'audit et le travail des comités d'audit. Le premier rapport a été publié par le Haut conseil le 16 juin 2016 : [www.h3c.org/fiches/rapport\\_0616\\_suivi\\_marche.htm](http://www.h3c.org/fiches/rapport_0616_suivi_marche.htm).

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 n° 2016-315 du 17 mars 2016 introduit des modifications importantes qui concernent à la fois la composition du Collège du Haut conseil, ses règles de fonctionnement et ses attributions.

Le H3C est doté de compétences redéfinies pour l'inscription des commissaires aux comptes, la supervision de leur 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 et étrangers. Enfin, il doit suivre l'évolution du marché de la réalisation des missions de contrôle légal des comptes des EIP.

Autrefois dévolues aux institutions professionnelles, l'inscription des commissaires aux comptes, la supervision de leur formation continue, l'élabora-

tion et l'adoption des normes applicables à la profession sont désormais sous la responsabilité finale du Haut conseil.

En application de l'article L. 821-6 du code de commerce, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) concourt, quant à elle, au bon exercice de la profession, à sa surveillance ainsi qu'à la défense de l'honneur et de l'indépendance de ses membres.

Le législateur a néanmoins voulu conserver un **équilibre institutionnel** en prévoyant que le Haut conseil puisse déléguer l'exercice de certaines de ses compétences à la CNCC dans le cadre d'une convention de délégation homologuée par le garde des Sceaux. Peuvent ainsi être délégués à la CNCC l'inscription des commissaires aux comptes et la tenue de la liste des inscrits, le suivi du respect de leurs obligations de formation continue, et les contrôles d'activité visant des cabinets ne détenant pas de mandat auprès d'EIP. Le règlement européen interdit en revanche au Haut conseil de déléguer les contrôles des commissaires aux comptes qui interviennent auprès des EIP.

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 prévoit par ailleurs que 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 sont fixés par le règlement intérieur du H3C. Les normes seront adoptées par le Haut conseil après avis de la CNCC et seront homologuées par arrêté du garde des Sceaux.

D'autres groupes de travail seront également mis en place afin de favoriser le dialogue entre le régulateur et les professionnels. Le Collège du H3C a ainsi approuvé le 14 avril 2016 le principe de la création d'un groupe de réflexion conjointe pour préparer les décisions relatives aux orientations générales qui seront prises par le Collège du H3C en matière de formation continue des commissaires aux comptes. Ce groupe permettra la remontée d'informations et alimentera les réflexions du H3C.

Enfin, le groupe de contact H3C/CNCC, créé avant la réforme pour préparer celle-ci, poursuivra ses travaux sur lecture des nouveaux textes réglementant l'exercice de la profession, issus de la réforme de l'audit, et posant des difficultés d'interprétation. Ce groupe permettra au Collège du H3C de prendre position sur certaines difficultés identifiées et d'apporter ainsi tout éclairage utile aux personnes intéressées.







# 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 commissaire aux comptes en France.

Depuis l'entrée en vigueur, le 17 juin 2016, des dispositions de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes, les missions du Haut conseil ont été renforcées. Outre ses attributions antérieures, assurer la surveillance de la profession, veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes et prendre part à la coopération européenne et internationale des systèmes de supervision de l'audit, il est désormais chargé de l'inscription des commissaires aux comptes et de la tenue de la liste des inscrits, de la supervision de la formation continue des professionnels, et il a acquis des pouvoirs d'enquête et de sanction.

Son organisation et son fonctionnement ont été adaptés pour répondre à ses nouvelles missions. Son Collège se réunit, en fonction des sujets traités, en différentes formations : bureau, formation plénière, formation statuant sur les cas individuels et formation restreinte. Il s'appuie sur plusieurs commissions consultatives et un comité d'audit. Les services du H3C réunissent près de 50 agents au 31 décembre 2016.



## Les missions du H3C

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 commissaire aux comptes en France.

En 2016, l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 qui a mis le droit français en conformité avec le droit de l'Union européenne en transposant la directive 2014/56/UE, a modifié les missions et compétences du H3C.

Les missions du Haut conseil sont définies par l'article L. 821-1 du code de commerce.

### Inscrire les commissaires aux comptes

Le H3C procède à l'inscription des commissaires aux comptes et des contrôleurs de pays tiers. Il tient les listes prévues à cet effet. En application de l'article L. 822-1 du code de commerce, « *les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées par des personnes physiques ou des sociétés inscrites sur une liste établie par le Haut conseil du commissariat aux comptes, dans les conditions prévues aux articles L. 822-1-1 à L. 822-1-4* ».

### Adopter les normes

Le Haut conseil adopte les normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel. Homologuées par arrêté du garde des Sceaux, ces normes guident et sécurisent la démarche du commissaire aux comptes. Une commission composée à parité de membres du Collège du H3C et de commissaires aux comptes est placée auprès du Haut conseil afin d'élaborer les projets de normes avant leur adoption par le H3C et leur homologation par le garde des Sceaux.

### Définir et veiller au respect de la formation continue des commissaires aux comptes

Le Haut conseil définit les orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue des commissaires aux comptes peut porter. Il veille au respect des obligations des commissaires aux comptes dans ce domaine.

### Accorder des dérogations (le bureau)

Composée du Président et de deux membres du Collège du Haut conseil, cette formation, dénommée « bureau », accorde aux commissaires aux comptes certaines dérogations à l'application des textes en lien avec la rotation des associés et la réalisation de missions autres que la certification des comptes. Le bureau peut également être saisi de questions particulières.

### Contrôler

Le H3C définit le cadre et les orientations des contrôles auxquels sont soumis les commissaires aux comptes. Il en supervise la réalisation et peut émettre des recommandations dans le cadre de leur suivi.

Il réalise lui-même les contrôles des commissaires aux comptes détenant des mandats auprès d'EIP grâce à des contrôleurs salariés du Haut conseil, et il supervise les contrôles réalisés sur délégation par les instances professionnelles auprès des commissaires aux comptes ne détenant pas de mandats auprès d'EIP.

Les contrôles ont pour objet de s'assurer du bon exercice du commissariat aux comptes. Ils permettent de vérifier la conformité de l'exercice du commissariat aux comptes à la réglementation et d'apprécier la qualité des audits effectués par les professionnels. En cas de manquement, les contrôles peuvent conduire à l'émission de recommandations ou à la saisine du rapporteur général du Haut conseil, en vue de l'ouverture éventuelle d'une procédure disciplinaire. Les contrôles effectués par le H3C s'inscrivent dans un cadre européen et international.

### Enquêter

Le Haut conseil diligente des enquêtes. Un service d'enquêtes avec à sa tête un rapporteur général est chargé de procéder aux enquêtes préalables à l'ouverture éventuelle de procédures de sanction. Le rapporteur général est saisi de tout fait susceptible de justifier l'engagement d'une procédure de sanction par les personnes habilitées à le faire et peut également se saisir des signalements dont il est destinataire. Il peut désigner des enquêteurs pour l'assister dans les enquêtes ouvertes et faire appel à des experts, commissaires



aux comptes. Il établit un rapport d'enquête qu'il adresse au Collège du Haut conseil qui peut décider d'ouvrir une procédure de sanction.

Le rapporteur général peut 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 peut aussi être amené à répondre aux demandes de coopération des autorités des États non-membres de l'Union européenne exerçant des compétences analogues aux siennes.

### Sanctionner

L'article 30 de la directive n° 2014/56/UE requiert que les États membres mettent en place des systèmes efficaces d'enquêtes et de sanctions pour détecter, corriger et prévenir une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes. Ce pouvoir de sanction est exercé par la formation restreinte du Haut conseil ou les commissions régionales de discipline après que le Collège du Haut conseil dans sa formation poursuivante (i.e. hors les membres de la formation restreinte), dite « formation statuant sur les cas individuels » a décidé d'ouvrir une procédure de sanction. Le code de commerce définit la procédure ainsi que les personnes qui peuvent être sanctionnées, la nature des sanctions et le plafond des sanctions pécuniaires. Peuvent être mis en cause : les commissaires aux comptes, les associés et salariés du commissaire aux comptes, toute autre personne participant à la mission de certification des comptes, ainsi que leurs proches, les entités soumises à l'obligation de certification de leurs comptes et les membres de leurs organes de directions.

### Juger en appel

Le Haut conseil est l'instance d'appel des décisions prises par les commissions régionales en matière de contentieux des honoraires.

### Coopérer

Le H3C coopère avec ses homologues dans le cadre européen et dans le cadre international, ainsi

qu'avec les instances européennes de surveillance prudentielle. Il est membre des coordinations européenne et internationale qui conduisent une démarche harmonisée 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 organisations de coopération des régulateurs d'audit.

### Assurer le suivi de la qualité et de la compétitivité du marché

Le règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 comporte des exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public. Son article 27 instaure un suivi de la qualité et de la compétitivité du marché de la fourniture de services de contrôle légal des comptes à ces entités par les autorités de régulation de l'audit de l'Union européenne.

En application du II de l'article L. 821-1 du code de commerce, le Haut conseil peut déléguer à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) la réalisation des missions suivantes :

- l'inscription des commissaires aux comptes et la tenue de la liste des inscrits ;
- le suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes ;
- les contrôles visant des cabinets ne détenant pas de mandat d'entité d'intérêt public.

Les conditions de délégation de ces missions à la CNCC sont fixées par une convention homologuée par arrêté du garde des Sceaux. Les trois conventions de délégation entre le Haut conseil et la CNCC ont été conclues le 12 avril 2017 et homologuées par trois arrêtés du garde des Sceaux, ministre de la justice, le 25 avril 2017 (inscription/tenue de la liste et contrôles non EIP) et le 3 mai 2017 (suivi du respect de la formation continue).



## L'organisation du H3C

Le fonctionnement du Haut conseil repose sur plusieurs instances décisionnelles constituées au sein du Collège. Des commissions consultatives ont, par ailleurs, été mises en place pour éclairer le Collège dans sa prise de décision. Un service d'enquêtes avec à sa tête un rapporteur général procède aux enquêtes préalables à l'ouverture éventuelle de procédures de sanction. Les services opérationnels du H3C sont dirigés par un directeur général.

### 2.1. Le Collège

Les missions confiées au Haut conseil sont exercées par son Collège qui se réunit, en fonction des sujets traités, en différentes formations. L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a modifié la composition du Collège du Haut conseil qui comprend désormais 14 membres. Il est présidé par un membre de la Cour de cassation. Les règles de fonctionnement des formations du Collège ainsi que celles applicables aux membres du Haut conseil sont décrites dans le règlement intérieur du H3C adopté le 23 février 2017 et publié le 29 mars 2017 au *Journal officiel*. Le règlement intérieur du Haut conseil peut être consulté sur son site internet : <http://www.h3c.org/textesfondamentaux.htm>.

**Aux termes de l'article L. 821-2 du code de commerce, le Collège du Haut conseil comprend :**

- quatre magistrats, dont un membre de la Cour de cassation, président du Haut conseil, deux magistrats de l'ordre judiciaire, dont un est président de la formation restreinte, et 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 spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- quatre personnes qualifiées en matière économique et financière ; la première choisie pour ses compétences dans les domaines des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, la deuxième pour ses compétences dans le domaine de la banque ou de l'assurance, la troisième pour ses compétences dans le domaine des petites et moyennes entreprises, des personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou des associations, la quatrième pour ses compétences en matière de comptabilité nationale et internationale ;
- deux commissaires aux comptes ayant cessé leur activité.

Un commissaire du Gouvernement auprès du Haut conseil est désigné par le garde des Sceaux. Il siège avec voix consultative et n'assiste pas aux délibérations de la formation restreinte. Les fonctions de commissaire de gouvernement sont assurées par le directeur des affaires civiles et du Sceau ou son représentant.

**Les membres du Collège, qui ont été nommés par décret du 17 juin 2016 publié au *Journal officiel* le 19 juin 2016, sont :**

- Mme Christine Guéguen, avocat général près la Cour de cassation, président du Collège ;
- M. Jean-Pierre Zanoto, conseiller honoraire à la Cour de cassation, président de la formation restreinte du Collège ;
- Mme Marie-Laure Bélaval, conseiller à la Cour de cassation, président suppléant du Collège ;
- M. François-Roger Cazala, conseiller maître à 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 régulation (ACPR) ou son représentant ;
- Le directeur général du Trésor ou son représentant ;
- Mme Dorothée Gallois-Cochet, en qualité de professeur des universités spécialisé en matière juridique, économique ou financière ;
- M. Philippe Christelle, en qualité de personne qualifiée dans les domaines des offres au public et des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- M. Gérard Gil, en qualité de personne qualifiée dans le domaine de la banque ou de l'assurance ;





**Christine Guéguen**  
Avocat général  
près la Cour de cassation,  
Président du Collège



**Jean-Pierre Zanoto**  
Conseiller honoraire  
à la Cour de cassation  
Président de la formation  
restreinte



**Marie-Laure Bélaval**  
Conseillère  
à la Cour de cassation



**François-Roger Cazala**  
Conseiller maître  
à la Cour des comptes



**Marie Seiller**  
Représentant du président  
de l'AMF



**Jean-Jacques Dussutour**  
Représentant du président  
de l'ACPR



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



**Dorothée Gallois-Cochet**  
Professeur de droit  
des affaires à l'université  
Paris-Dauphine



**Philippe Christelle**  
Directeur d'audit interne



**Gérard Gil**  
Conseiller



**Caroline Weber**  
Administratrice de sociétés



**Jacques Ethevenin**  
Directeur financier



**Fabienne Degrave**  
Ancien commissaire  
aux comptes



**William Di Cicco**  
Ancien commissaire  
aux comptes



**Antoine Chabert**  
Représentant du directeur  
des affaires civiles  
et du Sceau





- Mme Caroline Weber, en qualité de personne qualifiée dans le domaine des petites et moyennes entreprises, des personnes morales de droit privé ayant une activité économique ou des associations ;
- M. Jacques Ethevenin, en qualité de personne qualifiée en matière de comptabilité nationale et internationale ;
- Mme Fabienne Degrave, en qualité de personne ayant exercé la profession de commissaire aux comptes ;
- M. William Di Cicco, en qualité de personne ayant exercé la profession de commissaire aux comptes.

La **formation plénière** traite des questions générales qui ne relèvent pas de la compétence des autres formations. En 2016, le Collège a travaillé à un rythme soutenu. Il s'est réuni à 24 reprises en formation plénière.

Le **bureau**, composé du président du Haut conseil et de deux de ses membres élus par le Collège a pour mission :

- d'autoriser, à titre exceptionnel, le renouvellement pour une durée de deux ans maximum de la mission du commissaire aux comptes ayant

déjà exercé celle-ci auprès de l'entité concernée pendant le temps maximal autorisé en application des règles relatives à la rotation ;

- de déterminer, en cas de doute, la date de début de mandat d'un commissaire aux comptes ;
- d'autoriser, à titre exceptionnel, un commissaire aux comptes à dépasser, pour une période de deux exercices maximum, le plafond des honoraires pouvant être perçus au titre des services autres que la certification des comptes.

La loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique a modifié l'alinéa 11 de l'article L. 821-2 du code de commerce pour prévoir que le bureau du Haut conseil est composé du président du Haut conseil, de deux membres titulaires mais également de membres suppléants. L'article L. 821-2 alinéa 12 du code de commerce prévoyant que la suppléance du président du Haut conseil est assurée par le magistrat de l'ordre judiciaire qui ne préside pas la formation restreinte, deux membres suppléants ont été désignés par décision du Haut conseil en date du 16 janvier 2017.



---

#### *Composition du bureau*

*Président :* Mme Christine Guéguen

M. Philippe Christelle

M. William Di Cicco

*Membres suppléants :*

Mme Marie-Laure Bélaval

M. Jacques Ethevenin

Le représentant du directeur général du Trésor

---

La **formation restreinte** du Collège est présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire autre que le président du Haut conseil et comprend en plus de celui-ci quatre membres du Collège du Haut conseil. Cette formation connaît en appel du contentieux des honoraires et a la charge de statuer sur les procédures de sanction pendantes devant elle.

---

#### *Composition de la formation restreinte*

*Président :* M. Jean-Pierre Zanoto

*Membres :*

M. François-Roger Cazala

Mme Dorothee Gallois-Cochet

M. Gérard Gil

Mme Fabienne Degrave

---

La **formation statuant sur les cas individuels** est composée du Collège du Haut conseil à l'exception des membres de la formation restreinte. Elle est chargée d'examiner tous les cas individuels nécessitant une prise de position du Haut conseil en dehors des procédures confiées à la formation restreinte. Elle procède à l'inscription des commissaires aux comptes et se prononce sur les saisines individuelles ainsi que sur les suites à donner aux contrôles lorsque ceux-ci ont mis en évidence des défaillances nécessitant soit l'émission de recommandations soit l'ouverture d'une enquête. À l'issue d'une enquête, et sur le rapport qui lui en est fait par le rapporteur général, elle peut décider d'ouvrir une procédure disciplinaire et désigne la formation compétente pour statuer : commission régionale de discipline ou formation restreinte du Haut conseil. Depuis le 17 juin 2016, le Collège s'est réuni à dix reprises dans cette formation pour statuer sur des cas individuels.

---

#### *Composition de la formation statuant sur les cas individuels*

*Président :* Mme Christine Guéguen

*Membres :*

Mme Marie-Laure Bélaval

Le président de l'AMF ou son représentant

Le président de l'ACPR ou son représentant,

Le directeur général du Trésor ou son

représentant,

M. Philippe Christelle

Mme Caroline Weber

M. Jacques Ethevenin

M. William Di Cicco

---

La **commission mixte paritaire**, placée auprès du Haut conseil, élabore les projets de normes relatifs à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel en vue de leur approbation par le Haut conseil. Elle est composée de quatre membres du Collège et de quatre commissaires aux comptes désignés par la CNCC. Dans l'exercice de sa mission, elle peut faire appel à des experts. Son fonctionnement est décrit dans le règlement intérieur du H3C (consultable sur le site internet du H3C : [www.h3c.org/fiches/Reglement\\_20170329.htm](http://www.h3c.org/fiches/Reglement_20170329.htm)).

### **Le processus d'élaboration, d'adoption et d'homologation des normes**

Pour chaque norme, et sur décision de la commission mixte paritaire, les représentants du Haut conseil ou les commissaires aux comptes membres de celle-ci préparent un pré-projet de norme qui est ensuite soumis à la commission, laquelle élabore un projet.

- Le président de la commission paritaire transmet, pour avis, le projet de norme à la CNCC.
- La CNCC adresse son avis au président du H3C.
- Le Collège du H3C adopte le projet de norme après avoir pris connaissance de l'avis de la CNCC.
- Le président du H3C transmet, pour homologation, le projet de norme adopté au garde des Sceaux, ministre de la justice.



## 2.2. Les commissions consultatives spécialisées et le comité d'audit

Le Collège s'appuie sur l'expertise de plusieurs commissions consultatives.

La **commission spécialisée en matière de normes** examine les projets de normes élaborés par la commission mixte paritaire. Certains de ses membres participent également au groupe de concertation constitué avec la CNCC ainsi qu'au groupe d'échanges sur l'application des textes de la réforme de l'audit, mis en place avec la Compagnie nationale.

*Composition de la commission spécialisée en matière de normes*

*Président* : M. Jacques Ethevenin

*Membres* :

M. Jean-Pierre Zanoto,  
le représentant de l'AMF,  
le représentant de l'ACPR,  
Mme Fabienne Degrave

La **commission spécialisée en matière de saisines** examine les questions dont le H3C est saisi ou dont il décide de s'auto-saisir.

*Composition de la commission spécialisée en matière de saisines*

*Président* : Mme Marie-Laure Bélaval

*Membres* :

Mme Christine Guéguen,  
M. William Di Cicco

La **commission spécialisée en matière de contrôle qualité** propose au Collège les orientations du programme annuel de contrôle et suit le bon déroulement des contrôles. Les membres de la commission participent au comité de coordination H3C-CNCC.

*Composition de la commission spécialisée en matière de contrôle qualité*

*Président* : M. William Di Cicco

*Membres* :

le représentant de l'AMF,  
le représentant du Directeur général du Trésor,  
Mme Caroline Weber

La **commission spécialisée en matière internationale** définit la stratégie internationale du H3C, et les orientations des actions qu'il mène tant avec les institutions européennes et ses homologues européens, qu'avec les pays tiers et les organisations internationales. Elle assure le suivi de ces actions.

*Composition de la commission spécialisée en matière internationale*

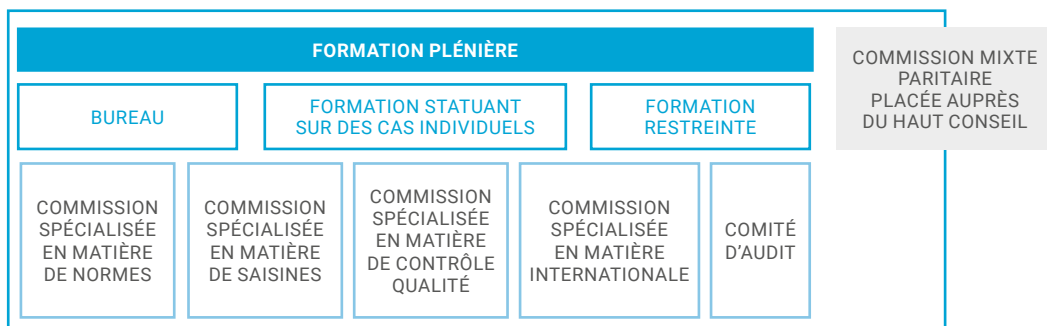
*Président* : M. Philippe Christelle

*Membres* :

Mme Christine Guéguen,  
le représentant de l'ACPR,  
M. William Di Cicco

Un **comité d'audit** est institué au sein du Haut conseil. Il émet un avis préalable aux délibérations du Haut conseil prévues aux 3° à 10° de l'article R. 821-1 du

### > L'ORGANISATION DU HAUT CONSEIL





code de commerce. Il veille à la bonne utilisation des ressources du Haut conseil et à la bonne exécution de son budget. Il examine les documents de préparation et d'exécution du budget, et du compte financier. Il se prononce sur l'évaluation et la maîtrise des risques de toute nature pouvant peser sur le respect de l'équilibre budgétaire et la viabilité financière du Haut conseil à court et moyen terme. Le comité d'audit se réunit au moins quatre fois par an sur proposition de son président ou du président du Haut conseil ou de son délégataire.

#### *Composition du comité d'audit*

*Président* : M. François-Roger Cazala

*Membres* :

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

Le représentant du Commissaire du Gouvernement peut assister aux réunions des commissions consultatives spécialisées et du comité d'audit.

### 2.3. Les services du Haut conseil

Les services sont placés sous la direction d'un directeur général, M. Eric Baudrier, nommé par le président du Collège. Il exerce ses compétences dans la limite des matières qui lui sont déléguées par le président. Le directeur général exerce les fonctions de directeur des contrôles.

L'organisation des services du Haut conseil a été restructurée en 2016 afin de tirer les conséquences de la réforme de l'audit sur les missions dévolues au Haut conseil, d'organiser le fonctionnement du Collège dans ces différentes formations, et de rationaliser certaines tâches.

Cette nouvelle organisation a été soumise à l'avis de la délégation unique du personnel, mise en place au sein du Haut conseil, en application de la loi n° 2015-994 du 17 août 2015 relative au dialogue social et à l'emploi. Ses membres ont été élus le 10 juin 2016 et se sont réunis à quatre reprises au cours de l'année 2016.

- Le **rapporteur général**, M. Thierry Ramonatxo, dirige le service chargé de procéder aux enquêtes préalables à l'ouverture éventuelle de procédures de sanction, et à la rédaction des notifications de griefs lorsque de telles procédures sont ouvertes par la formation statuant sur les cas individuels. Il assiste personnellement ou en se faisant représenter à l'audience de la formation restreinte ou de la commission régionale de discipline devant

### Les enquêteurs sont chargés de :

- la réalisation d'actes d'enquête : obtention de documents ou informations y compris en se rendant dans les locaux professionnels, auditions de commissaires aux comptes, de dirigeants d'entreprise ;
- l'analyse de l'organisation et de la qualité des procédures des cabinets ;
- l'analyse de l'opinion émise sur les mandats visés par l'enquête ;
- l'analyse de la nature et de la régularité des missions non audit visées par l'enquête ;
- la vérification de la compatibilité des missions non audit par rapport à la réglementation en vigueur (code de déontologie, code de commerce...) ;
- la vérification du respect du code de commerce pour les autres thèmes d'enquêtes ;
- la rédaction des analyses préparatoires et du rapport d'enquête.

Professionnels expérimentés en matière d'audit, ayant une connaissance de l'environnement juridique du commissariat aux comptes, ils présentent un minimum de 9 ans d'expérience professionnelle.

Pour plus d'information :

[www.h3c.org/fiches/Offre\\_Enqueteur.pdf](http://www.h3c.org/fiches/Offre_Enqueteur.pdf)

laquelle il expose ses conclusions sur l'affaire oralement, et peut proposer des sanctions. Le service du rapporteur général réunit des enquêteurs auxquels sont confiées les investigations et un pôle juridique chargé de la supervision du déroulement des enquêtes et de leurs suites.

- La **direction des contrôles** comprend une division des contrôles EIP et une division des contrôles non EIP. La direction des contrôles prépare les décisions du H3C relatives au cadre et aux orientations des contrôles. La division des contrôles EIP réalise directement le contrôle de cabinets de commissariat aux comptes détenant des mandats d'entités d'intérêt public. La division des contrôles non EIP supervise les contrôles effectués par la CNCC et les CRCC dans le cadre de la délégation consentie à la CNCC, et peut également réaliser directement certains contrôles sur des cabinets ne détenant pas de mandats auprès d'EIP.



## Les contrôleurs du H3C

Les contrôleurs réalisent le contrôle de cabinets d'audit détenant des mandats d'entité d'intérêt public et sont notamment chargés :

- d'élaborer le plan d'approche de contrôle ;
- d'analyser l'organisation et la qualité des procédures des cabinets ;
- de vérifier la correcte exécution de la mission de commissariat aux comptes des mandats sélectionnés, au regard des normes d'exercice professionnel et des principes comptables applicables, et appréciation de l'adéquation de l'opinion émise ;
- de rédiger des synthèses et rapports de contrôle.

Les contrôleurs du H3C sont des professionnels expérimentés présentant un minimum de 9 ans d'expérience professionnelle dont 6 années en audit. La conduite des contrôles périodiques requiert en effet :

- une capacité à exercer son jugement professionnel ;
- des compétences techniques permettant la validation de positions comptables souvent complexes ;
- une envergure personnelle suffisante pour mettre en œuvre les opérations de contrôle dans ce contexte relationnel particulier.

Le H3C porte toute son attention sur la compétence des contrôleurs en matière de normes d'audit françaises et internationales, de normes comptables (principes comptables français et IFRS), de réglementation applicable aux sociétés cotées sur un marché réglementé, de spécificités sectorielles (banque, organismes d'assurance, mutuelle, OPCVM), de contrôle interne et de systèmes d'information.

Pour plus d'information :

[www.h3c.org/fiches/Offre\\_Controleur\\_EIP.pdf](http://www.h3c.org/fiches/Offre_Controleur_EIP.pdf)

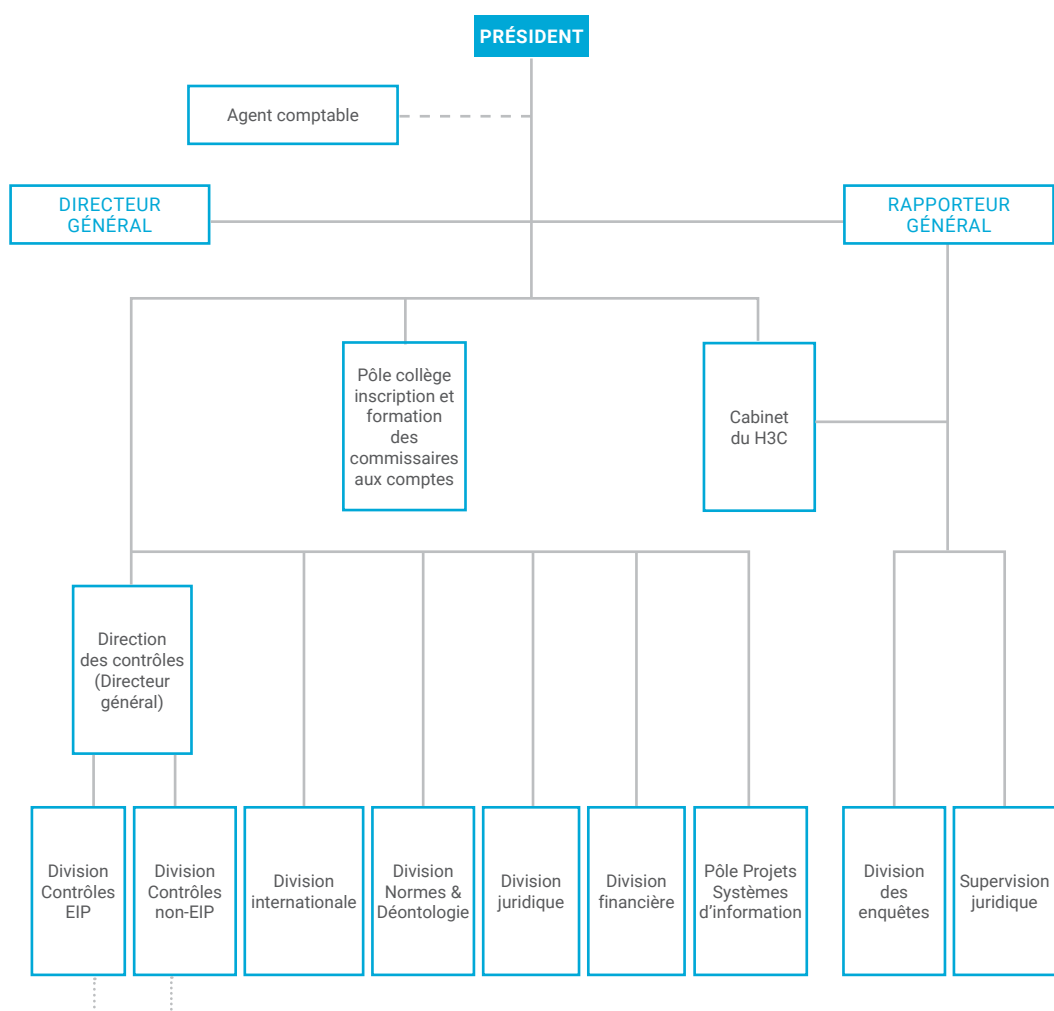
- La **division internationale** coordonne l'action internationale du H3C. Elle participe aux travaux conduits dans le cadre des instances européennes et internationales de régulation de l'audit. Elle assiste le H3C dans l'ensemble de ses relations avec ses homologues étrangers et toutes les parties prenantes dans le domaine de l'audit sur la scène internationale.
- La **division normes et déontologie** est consultée sur l'ensemble des questions relatives à la doctrine et aux pratiques professionnelles. Elle instruit les dossiers et les saisines qui relèvent de son domaine et contribue aux prises de position du H3C au sein des instances internationales dans les domaines normatifs et déontologiques. Elle réalise le suivi et l'instruction des questions dont est saisi le bureau.
- La **division juridique** intervient sur toutes les questions juridiques en lien avec le fonctionnement du H3C et plus généralement sur les questions de droit relatives au commissariat aux comptes en France et à l'étranger. Elle assure une fonction « Appui juridique de la formation restreinte » notamment en prenant en charge le secrétariat juridictionnel de la formation restreinte du Haut conseil.
- La **division financière** est en charge des problèmes budgétaires et financières du H3C.
- Un responsable de « **Projets systèmes d'information** » veille à la performance et à l'optimisation des systèmes d'information du Haut conseil.
- Le pôle « **Collège – inscription et formation des commissaires aux comptes** » prépare les séances du Collège, assure leur suivi, et traite de toutes les questions relatives au bon fonctionnement de celui-ci, à l'exception de tout ce qui a trait à la formation restreinte. Ce pôle est également chargé du suivi de la mise en œuvre par la CNCC des délégations « inscription » et « suivi du respect des obligations de formation continue des commissaires aux comptes », ainsi que de tous les aspects de la mission du H3C relative à cette formation.
- Un **cabinet** permet d'organiser et de coordonner l'action du président, du directeur général et du rapporteur général du H3C. Il se voit également confier la communication interne et externe du H3C.
- Le **H3C** est doté d'un agent comptable.



> L'ORGANISATION DES SERVICES DU HAUT CONSEIL

En application de l'article R. 821-2 du code de commerce, le président a autorité sur l'ensemble des personnels des services.

1



--- Liaison fonctionnelle spécifique

..... Liaison opérationnelle



Les effectifs du Haut conseil, entre le 31 décembre 2015 et le 31 décembre 2016, ont évolué de la manière suivante :

	2015		2016	
	au 31/12*	ETPT	au 31/12*	ETPT
Direction et services hors contrôleurs	32,9	32,1	30,8	31,2
Contrôleurs	16,8	17,3	13,8	16,1
<b>Total</b>	<b>49,7</b>	<b>49,3</b>	<b>44,6</b>	<b>47,2</b>
<b>Dont impact réforme de l'audit</b>			<b>3</b>	<b>1,5**</b>

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

\*\* Impact de la réforme sur les effectifs au 31 décembre 2016

La première colonne du tableau ci-dessus correspond à l'effectif au 31 décembre corrigé des temps partiels. La seconde colonne correspond à l'effectif calculé en équivalent temps plein travaillé.

Les personnes mises à disposition par le Haut conseil ou auprès du Haut conseil sont prises en compte dans ces chiffres<sup>1</sup>.

L'agent comptable, en adjonction de service une demi-journée par semaine, n'est pas compté dans les effectifs.

Au titre de 2016, le plafond des emplois du Haut conseil était de 58.

Le seuil de 50 salariés ayant été atteint en décembre 2015, en application de la loi n° 2015-994 du 17 août 2015 relative au dialogue social et à l'emploi, une délégation unique du personnel (DUP) a été mise en place au sein du Haut conseil. Ses membres ont été élus le 10 juin 2016 et se sont réunis à quatre reprises au cours de l'année 2016.

1. Un contrôleur mis à disposition par le H3C et une personne mise à disposition auprès du H3C







## 3

## Les moyens budgétaires

Depuis l'entrée en vigueur, le 17 juin 2016, des dispositions de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes, les missions du Haut conseil ont été accrues. Outre ses attributions antérieures, il procède désormais à l'inscription des commissaires aux comptes et à la tenue de la liste des inscrits, définit des orientations générales et les différents domaines sur lesquels l'obligation de formation continue des professionnels peut porter, s'assure du respect de cette obligation, adopte des normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel. Le Haut conseil dispose enfin de pouvoirs d'enquête et de sanction.

L'organisation du Haut conseil a été adaptée en conséquence au cours du second semestre 2016 :

- un nouveau collège de quatorze membres a remplacé l'ancien collège de douze membres ;
- un rapporteur général a été recruté ;
- un directeur général a remplacé le secrétaire général avec des attributions qui ont également été totalement modifiées par rapport à l'organisation antérieure ;
- dès juin 2016 un service a été organisé pour tenir la liste des commissaires aux comptes inscrits et faire face à toutes les demandes concernant sa tenue (inscriptions, radiations, omissions, modifications, attestations) dans l'attente d'une éventuelle délégation à la CNCC du traitement de ces demandes ;
- des investissements informatiques ont été faits notamment pour permettre la réalisation des nouvelles tâches liées à l'inscription ;
- les services ont été restructurés en décembre 2016 pour tenir compte notamment de l'évolution des attributions du H3C en matière de formation continue des professionnels, de saisines, de demandes de dérogation à certaines dispositions applicables, de contrôles, de traitement des poursuites disciplinaires.



• **Un résultat positif qui ne traduit pas l'effectivité de la réforme de l'audit**

Ces changements ne sont pas sans conséquence financière. Or, si le Haut conseil dispose de l'autonomie financière, en 2016, conformément aux dispositions du code de commerce non modifiées sur ce point, ses ressources, qui sont constituées des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes, et d'une cotisation à la charge de la CNCC, calculée sur le montant des honoraires des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public, sont restées inchangées.

Dès lors, si en dépit de l'accroissement de ses missions et sans révision de son financement, le résultat net du H3C est légèrement positif à 187 750 euros, son résultat d'exploitation est négatif (- 38 905 euros). Ce faible déficit d'exploitation est la traduction d'un décalage dans le temps des recrutements et d'autres investissements rendus nécessaires pour mettre totalement en œuvre la réforme, mais aussi le fruit d'une volonté affirmée de maîtrise des coûts. Ce constat rend l'équilibre financier du Haut conseil dépendant d'une réforme de son financement afin d'équilibrer les coûts supplémentaires relatifs au plein exercice de ses missions à la suite de la réforme.

• **Un décalage dans le temps des recrutements et autres investissements nécessaires pour mettre totalement en œuvre la réforme**

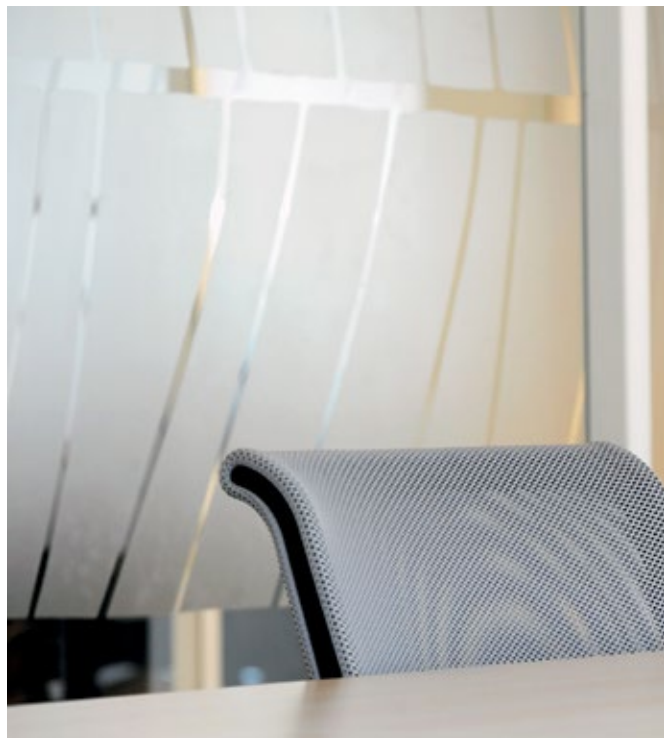
Les charges de personnel représentent 68 % des charges de fonctionnement. L'année 2016 a été marquée par des mouvements de personnel pour partie dus aux effets de la réforme, et par un décalage dans le processus de recrutement lié principalement à l'entrée en vigueur tardive de la réforme de l'audit. Cela se manifeste dans les comptes par une baisse des charges de personnel compensée par des coûts exceptionnels.

Des recrutements seront très rapidement faits pour constituer l'équipe du rapporteur général. De la même manière, les services travaillant sous l'autorité du directeur général seront renforcés pour permettre au Haut conseil d'assurer les nouvelles tâches qui lui incombent.

Pour mémoire, le Haut conseil est soumis à la taxe sur les salaires qui représente une grande partie des impôts et taxes figurant au compte de résultat.

Par ailleurs, afin de pouvoir procéder à l'inscription des commissaires aux comptes et à la tenue de la liste dans des conditions compatibles avec les flux de dossiers à traiter, le Haut conseil a supporté des investissements informatiques, qui se poursuivront même en cas de délégation de cette mission afin de lui permettre d'assumer pleinement la responsabilité finale qui lui incombe. Ces développements informatiques se traduisent dans les comptes par une hausse des immobilisations incorporelles pour un montant de 270 534 euros, dont une grande part concerne le module des inscriptions.

Les premiers jalons de la mise en place de la réforme de l'audit ont été posés en 2016. Les prochains mois seront notamment l'occasion pour le Haut conseil de renforcer les recrutements et investissements liés à l'achèvement de la mise en place du nouveau dispositif, et de prendre contact avec d'autres autorités afin d'envisager la possibilité et les modalités d'une possible mutualisation de certains coûts au titre des années à venir.





#### • Une volonté affirmée de maîtrise des coûts

La maîtrise des achats et autres charges externes, retraitées de la refacturation du personnel mis à disposition, se traduit principalement par une renégociation des contrats conclus avec les prestataires informatiques, le recours à la centrale publique d'achat « UGAP » et la réduction du nombre des effectifs des délégations du Haut conseil se rendant en mission à l'étranger.

Le Haut conseil a délibéré sur les comptes financiers de l'année 2016 lors de sa séance du 20 avril 2017.

*Une présentation détaillée des comptes 2016 du Haut conseil figure en annexe 1.*

#### • Les perspectives budgétaires

Ces changements ne sont pas sans conséquence financière. Or, si le Haut conseil dispose de l'autonomie financière, en 2016, conformément aux dispositions du code de commerce non modifiées sur ce point, ses ressources, qui sont constituées des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes, et d'une cotisation à la charge de la CNCC, calculée sur le montant des honoraires des cabinets détenant des mandats d'entités d'intérêt public, sont restées inchangées.

Dès lors, si en dépit de l'accroissement de ses missions et sans révision de son financement, le résultat net du H3C est légèrement positif à 187 750 euros, son résultat d'exploitation est négatif (- 38 905 euros). Ce faible déficit d'exploitation est la traduction d'un décalage dans le temps des recrutements et d'autres investissements rendus nécessaires pour mettre totalement en œuvre la réforme, mais aussi le fruit d'une volonté affirmée de maîtrise des coûts. Ce constat rend l'équilibre financier du Haut conseil dépendant d'une réforme de son financement afin d'équilibrer les coûts supplémentaires relatifs au plein exercice de ses missions à la suite de la réforme.

Le budget 2017 qui prend en compte la mise en œuvre effective de la réforme, présente un déficit très significatif qui, sans réforme du financement du Haut conseil, rend précaire son équilibre financier futur.









# 2

## Le bureau



L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a modifié le code de commerce<sup>1</sup> en permettant au Haut conseil d'accorder aux commissaires aux comptes certaines dérogations à l'application des textes et de donner une réponse à une demande portant sur la date de départ de leur mandat initial.

Dans le cadre de l'application du dispositif relatif à la rotation des cabinets, le H3C peut ainsi autoriser, à titre exceptionnel, un prolongement de la durée de la mission du commissaire aux comptes<sup>2</sup> sans que celui-ci puisse excéder deux années, et déterminer, en cas de doute, la date de départ de son mandat initial<sup>3</sup>.

Il peut également autoriser le dépassement du plafond des honoraires perçus au titre des services autres que la certification des comptes pour une période de deux exercices maximum<sup>4</sup>.

Pour permettre le traitement de ces demandes dans les meilleurs délais, le texte prévoit qu'une formation spécifique du Haut conseil, dénommée « bureau » exerce les missions précitées.

1. Création d'un article L. 823-3-1 et modification de l'article L. 823-18 du code de commerce

2. III de l'article L. 823-3-1 et article R. 823-6-1 du code de commerce

3. V de l'article L. 823-3-1 et article R. 823-6-2 du code de commerce

4. III de l'article L. 823-18 et article R. 823-21-2 du code de commerce

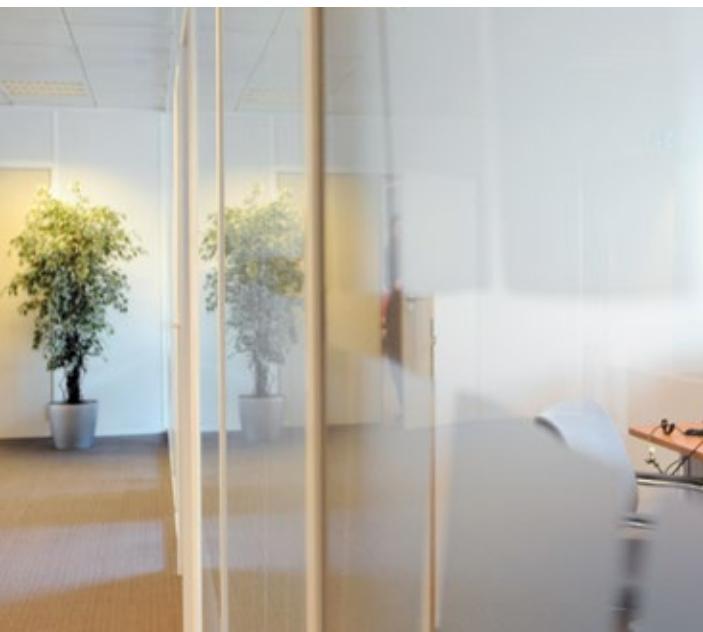


## 1

## La composition du Bureau

Le bureau est composé du président du Haut conseil ainsi que de deux membres titulaires et de leurs suppléants, élus par le Collège en son sein<sup>5</sup>.

> COMPOSITION DU BUREAU		
	Titulaires	Suppléants
Président	Mme Christine Guéguen	Mme Marie-Laure Bélaval
Membres	M. Philippe Christelle M. William Di Cicco	M. Jacques Ethevenin Le représentant du directeur général du Trésor



## 2

## Les règles de déontologie

Les membres du bureau ne peuvent pas participer à la formation restreinte du Haut conseil chargée de se prononcer sur le bien-fondé des procédures de sanctions et en appel sur le contentieux des honoraires<sup>6</sup>.

En leur qualité de membre d'une autorité administrative indépendante, les membres du bureau sont soumis aux dispositions de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique.

En leur qualité de membres du Collège, ils sont en outre soumis au respect des dispositions du I de l'article L. 821-3 et de l'article R. 821-9 du code de commerce et aux règles complémentaires définies dans la section 1 du règlement intérieur du Haut conseil, et en particulier aux articles 3, 4, 5 et 7 dudit règlement.

5. 11° alinéa du I de l'article L. 821-2 du code de commerce

6. 2° alinéa du II de l'article L. 821-2 du code de commerce



## Le traitement des saisines du bureau

Les règles de fonctionnement du bureau sont définies par le code de commerce et par les dispositions spécifiques précisées par le règlement intérieur du Haut conseil.

Les membres du bureau examinent les saisines au vu des éléments communiqués par les requérants et de l'instruction présentée par les services de la direction générale. Ils peuvent décider d'auditionner les parties intéressées et de recourir à des experts<sup>7</sup>.

La délibération du bureau est formalisée dans les conditions fixées par les textes et notifiée au commissaire du gouvernement qui peut formuler une demande de seconde délibération dans les cinq jours qui suivent la notification de la délibération initiale.

À l'issue de ce délai, et en l'absence de demande de seconde délibération, la décision ou la réponse est communiquée à l'intéressé.

Les décisions rendues au titre des missions relatives à la prolongation de la mission et à l'autorisation de dépassement des honoraires perçus au titre des services autres que la certification des comptes sont susceptibles de recours devant les juridictions administratives. Ce recours n'a pas d'effet suspensif de la décision du bureau qui produit ses effets.

Depuis sa création, le bureau a été saisi de demandes visant à une prolongation de la mission (2 saisines) et à la détermination de la date de départ du mandat initial (3 saisines).

### > PERSONNES HABILITÉES À SAISIR LE BUREAU, ÉLÉMENTS À JOINDRE AUX SAISINES ET FORMALISATION DES DÉCISIONS DU BUREAU

Mission relative à la prolongation de la mission	Mission relative à la détermination de la date de départ du mandat initial	Mission relative à l'autorisation du dépassement du plafond d'honoraires de services autres que la certification des comptes
Personnes habilitées à saisir le bureau		
L'entité d'intérêt public (III de l'article L. 823-3-1)	Le commissaire aux comptes (V de l'article L. 823-3-1)	Le commissaire aux comptes (III de l'article L. 823-18)
Éléments à communiquer au bureau		
Article R. 823-6-1	Article R. 823-6-2	Article R. 823-21-2
Format de la délibération du bureau		
La décision motivée est notifiée à l'entité d'intérêt public et une copie est adressée au commissaire aux comptes concerné (R. 823-6-1)	La réponse est adressée au commissaire aux comptes (R. 823-6-2)	La décision est notifiée au commissaire aux comptes (R. 823-21-2)
Délais de réponses du bureau		
3 mois à compter de la délivrance de l'accusé de réception du dossier complet Le silence gardé pendant ce délai vaut acceptation de la demande (R. 823-6-1)	Il revient au H3C d'indiquer à l'intéressé le délai envisagé de traitement de sa question (R. 823-6-2)	Un mois à compter de la délivrance de l'accusé de réception du dossier complet Le silence gardé pendant ce délai vaut acceptation de la demande (R. 823-21-2)

7. Articles R. 823-6-1, R. 823-6-2 et R. 823-21-2 du code de commerce







# 3

## Inscrire les commissaires aux comptes



Les fonctions de commissaire aux comptes ne peuvent être exercées que par des personnes physiques ou des sociétés inscrites sur une liste prévue à cet effet.

Depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, le 17 juin 2016, le Haut conseil procède à l'inscription des commissaires aux comptes et des contrôleurs des pays tiers mentionnés au I de l'article L. 822-1-5 ainsi qu'à la tenue des listes prévues à l'article L. 822-1 du code de commerce.

Afin de remplir cette mission et de répondre dans les meilleures conditions possibles à l'attente des professionnels qui formulent une demande relative à leur inscription, le Haut conseil a mis en place une procédure permettant un traitement rapide et fiable de ces demandes. Il a également développé un système d'information spécifique qui permet de fiabiliser le traitement des demandes et de tenir les listes des commissaires aux comptes inscrits.

Au cours du second semestre 2016, le Haut conseil a prononcé 822 décisions relatives à l'inscription des commissaires aux comptes.

En application du II de l'article L. 821-1 du code de commerce, l'inscription des commissaires aux comptes et la tenue de la liste mentionnée au I de l'article L. 822-1 du même code ont été déléguées à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes par convention du 12 avril 2017, homologuée par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la justice, du 25 avril 2017.



1

## Le cadre juridique

Depuis l'entrée en vigueur, le 17 juin 2016, de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, le Haut conseil est responsable de l'inscription des commissaires aux comptes et des contrôleurs des pays tiers ainsi que de la tenue des listes de ces inscrits.

Ainsi, en application de l'article L. 821-1 du code de commerce, le Haut conseil procède à l'inscription des commissaires aux comptes et des contrôleurs des 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 en lieu et place des commissions régionales d'inscription qui en avaient la charge jusqu'au 16 juin 2016.

Le Haut conseil peut, conformément au 1° du II de l'article L. 821-1 du code de commerce, déléguer à la CNCC l'inscription des commissaires aux comptes et la tenue de la liste prévue au I de l'article L. 822-1 de ce même code. L'inscription des commissaires aux comptes et la tenue de la liste ont été déléguées à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes par convention du 12 avril 2017, homologuée par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la justice, du 25 avril 2017.

2

## La procédure

Une procédure a été mise en place afin de traiter rapidement les demandes d'inscription des personnes physiques ou morales sur la liste prévue au I de l'article L. 822-1 du code de commerce ainsi que les demandes de radiation, d'omission de la liste ou de toute autre modification des mentions figurant sur cette liste.

Ces demandes sont déposées contre signature ou adressées par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Elles peuvent également être adressées par voie électronique.

Elles sont accompagnées des pièces justificatives

prévues par les dispositions législatives et réglementaires en vigueur au moment de la demande et dont la liste est publiée sur le site internet du Haut conseil : [www.h3c.org/inscription\\_des\\_commissaires\\_aux\\_comptes.htm](http://www.h3c.org/inscription_des_commissaires_aux_comptes.htm).

Lorsqu'une demande est incomplète, le service inscription du H3C indique par écrit au demandeur, soit par courrier soit par voie électronique, les pièces et informations manquantes.

À réception du dossier complet, le Haut conseil délivre au demandeur ou à son mandataire un récépissé, qui l'informe que l'absence de réponse dans un délai de quatre mois à compter de la délivrance de ce récépissé vaut décision d'acceptation de la demande conformément à l'article R. 822-9.

### 2.1. La prise de décision

Toutes les demandes d'inscription, de radiation, d'omission et de toute autre modification des mentions figurant sur la liste des commissaires aux comptes inscrits sont présentées devant le Haut conseil dans sa formation statuant sur les cas individuels. Cette formation s'est réunie à huit reprises entre juin et décembre 2016.

### 2.2. La formalisation de la décision

Les décisions individuelles rendues par le Haut conseil sont signées par son président et notifiées aux demandeurs à l'issue des séances par lettre recommandée avec avis de réception.

En cas de rejet d'une demande d'inscription, de radiation, d'omission de la liste ou de toute autre modification des mentions y figurant, la décision contient l'énoncé des considérations de droit et de fait qui la motivent, y compris lorsque le rejet n'est que partiel. Elle mentionne qu'elle est susceptible de recours devant le tribunal administratif compétent dans un délai de deux mois à compter de sa notification.

### 2.3. La tenue et la mise à jour de la liste prévue au I de l'article L. 822-1 du code de commerce

Le Haut conseil tient la liste à jour des décisions prises en matière d'inscription. La tenue de la liste respecte les conditions prévues à l'article R. 822-14 du code de commerce.



La liste est publiée sur le site du H3C et mise à jour régulièrement à l'issue des séances. Cette liste a été publiée par le Haut conseil pour la première fois le 30 juillet 2016.

Le Haut conseil transmet à la CNCC les extraits des procès-verbaux des séances d'inscription ainsi que les données relatives à la liste pour lui permettre de mettre à jour son propre système d'information et l'annuaire des commissaires aux comptes.

## 3

## Données chiffrées

### 3.1. L'activité globale

Le Haut conseil a reçu entre le 17 juin 2016 et le 31 décembre 2016, 1 639 demandes d'inscription :

- 250 demandes transmises par les commissions régionales d'inscription ;
- 168 demandes transmises par les Compagnies régionales des commissaires aux comptes (CRCC) ;
- 1 221 demandes faites directement par des commissaires aux comptes.

### 2.4. Création du système d'information métier

Pour remplir dans les meilleurs délais cette nouvelle mission et fiabiliser les informations contenues dans la liste des commissaires aux comptes inscrits, le H3C a développé un système d'informations performant afin de centraliser et uniformiser les demandes reçues, les instruire et assurer leur suivi selon la procédure définie. Dans le cadre de la délégation à la CNCC de l'inscription des commissaires aux comptes et de la tenue de la liste, le H3C donnera accès à la CNCC, de manière sécurisée, au module « inscription » de son système d'information métier.

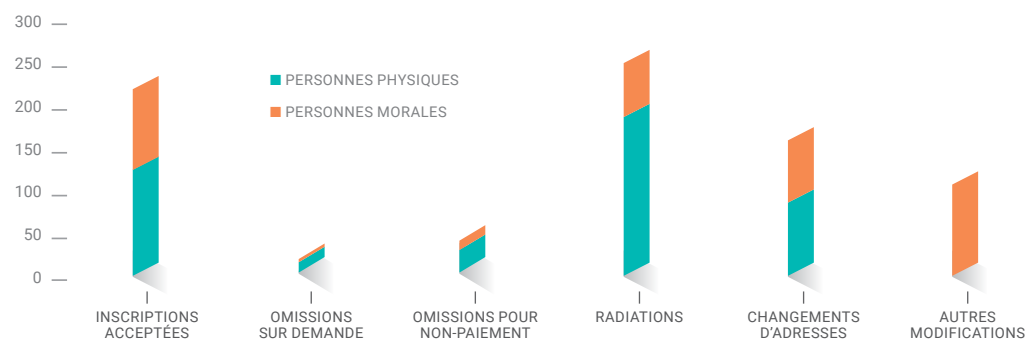
Sur ces 1 639 demandes, 822 ont fait l'objet d'un récépissé de demande et d'une décision.

Pour les autres demandes, un courrier de demande d'informations ou de pièces justificatives complémentaires a été adressé aux demandeurs.

Le Haut conseil a également pris le relais des CRCC pour modifier la liste des effets de 205 décisions prises par les commissions régionales d'inscription avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016. Toutefois, toutes les mises à jour n'ont pu être faites faute d'avoir obtenu toutes les décisions individuelles prises par les commissions régionales d'inscription.

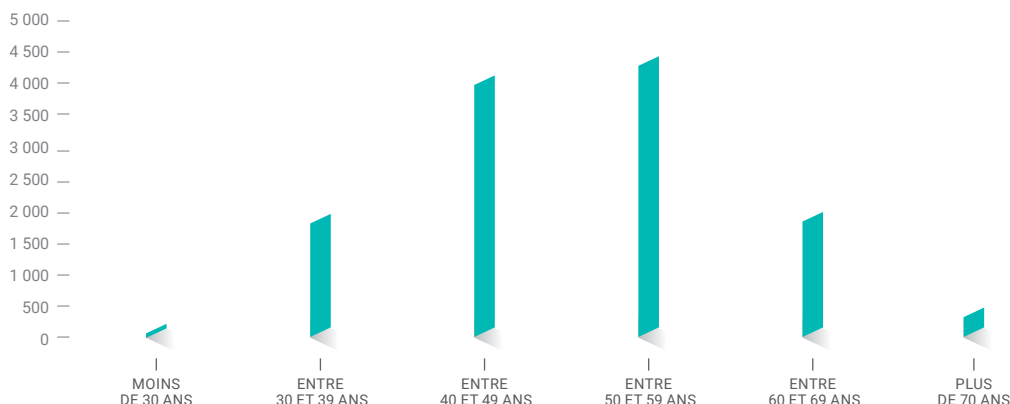
### 3.2. Détail des décisions rendues

#### > NATURE DES DEMANDES PRÉSENTÉES À LA FORMATION STATUANT SUR LES CAS INDIVIDUELS





> COMMISSAIRES AUX COMPTES INSCRITS (PERSONNES PHYSIQUES)



#### Les demandes d'omission pour non-paiement des cotisations

En application des textes en vigueur, certaines Compagnies régionales des commissaires aux comptes (CRCC) ont saisi le Haut conseil de demandes d'omission pour non-paiement des cotisations dues aux organismes professionnels. Ce sont 39 demandes d'omission pour non-paiement des cotisations qui ont été enregistrées au H3C entre le 17 juin 2016 et le 31 décembre 2016.

Afin de traiter ces demandes, le Haut conseil, conformément aux exigences des textes en vigueur, a convoqué les commissaires aux comptes concernés devant sa formation statuant sur les cas individuels.

#### Les demandes d'inscription des personnes physiques

Les demandes d'inscription des personnes physiques concernent pour 41,5 % d'entre elles des salariés de sociétés de commissariat aux comptes inscrites, pour 36,1 % d'entre elles des personnes souhaitant exercer en libéral, et pour le reste des associés de sociétés de commissaires aux comptes.

#### Les demandes de radiation des personnes physiques

Les demandes de radiation des personnes physiques sont motivées pour 54,1 % d'entre elles par des départs à la retraite.

Faute de données de référence, il est difficile de conclure à une potentielle contraction de la profession du fait d'un surplus de radiations et d'omissions par rapport au nombre d'inscriptions. Un effet de saisonnalité pourrait expliquer ce phénomène, la fin de l'année civile étant particulièrement propice aux demandes de radiation. L'étude de l'âge moyen de la population des commissaires aux comptes inscrits met toutefois en évidence que 22 % de la population a plus de 60 ans au 1<sup>er</sup> janvier 2017.

#### Nature des décisions rendues

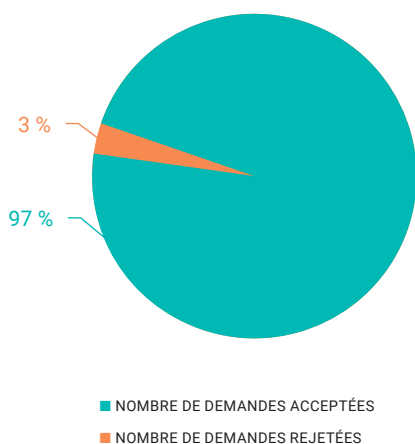
Les 23 demandes rejetées sont, pour 19 d'entre elles, des demandes d'omission pour non-paiement des cotisations émanant de présidents de CRCC, les commissaires aux comptes ayant régularisé leur situation à la suite de leur convocation devant le Haut conseil.

Les demandes rejetées concernent pour trois d'entre elles une inscription. Le motif de rejet de deux d'entre elles porte sur l'absence d'adresse professionnelle en France. Pour la troisième, le candidat diplômé d'expertise comptable ne pouvait justifier d'un stage réalisé dans les conditions exigées par la loi (les 2/3 du stage devant être effectués auprès d'un maître de stage habilité commissaire aux comptes selon les exigences de l'article R. 822-4 du code de commerce).





#### > DÉCISIONS RENDUES PAR LE H3C



### 3.3. Délai de traitement jusqu'à la prise de décision

Le délai moyen de traitement des 822 demandes ayant fait l'objet d'une décision du Haut conseil est de 58 jours entre le jour de la réception de la demande et la date de la prise de décision par le Haut conseil.

### 3.4. Origine des demandes d'inscription reçues

Les demandes d'inscription émanant des commissaires aux comptes rattachés à la CRCC de Paris représentent un tiers du flux total des demandes d'inscription reçues par le H3C.

CRCC	Nombre de demandes	%
Paris	528	32 %
Versailles	180	11 %
Lyon	135	8 %
Aix-en-Provence	105	6 %
Rennes	82	5 %
Bordeaux	51	3 %
Toulouse	50	3 %
Montpellier	41	3 %
Colmar	36	2 %
Orléans	29	2 %
Poitiers	29	2 %
Chambéry	27	2 %
Grenoble	27	2 %
Dijon	26	2 %
Amiens	25	2 %
Angers	24	1 %
Caen	24	1 %
Douai	24	1 %
Nancy	24	1 %
Limoges	22	1 %
Nîmes	22	1 %
Riom	20	1 %
Rouen	18	1 %
Pau	17	1 %
Metz	16	1 %
Agen	14	1 %
Reims	11	1 %
Besançon	10	1 %
Saint-Denis-de-la-Réunion	10	1 %
Basse-Terre	5	0,3 %
Bourges	5	0,3 %
Fort-de-France	2	0,1 %
Total général	1 639	100 %








# 4

## Contribuer à la normalisation, veiller au respect de la déontologie



La transposition, en droit national, des textes portant réforme de l'audit a accru les compétences du Haut conseil en matière normative et redéfini son périmètre d'intervention pour ce qui concerne les situations au titre desquelles les commissaires aux comptes ou les entreprises qu'ils contrôlent peuvent le saisir.

Le Haut conseil assume désormais la responsabilité de l'adoption des normes relatives à la déontologie des commissaires aux comptes, au contrôle interne de qualité et à l'exercice professionnel, après avis de la CNCC sur les projets de ces normes préparés par une commission placée auprès du Haut conseil et composée à parité de membres du Collège et de commissaires aux comptes.

L'avis du Haut conseil reste sollicité pour ce qui concerne les évolutions des règles déontologiques édictées par le code de déontologie, mais les commissaires aux comptes ne peuvent plus désormais le saisir directement qu'au titre de situations spécifiques prévues par les textes.

En 2016, le Haut conseil a participé aux travaux de transposition des textes européens en droit national. Il a en outre engagé les actions nécessaires à une mise en œuvre effective de ses nouvelles attributions et a commencé, en lien avec la compagnie nationale, à réviser le référentiel normatif pour le mettre en conformité avec les nouveaux textes.



1

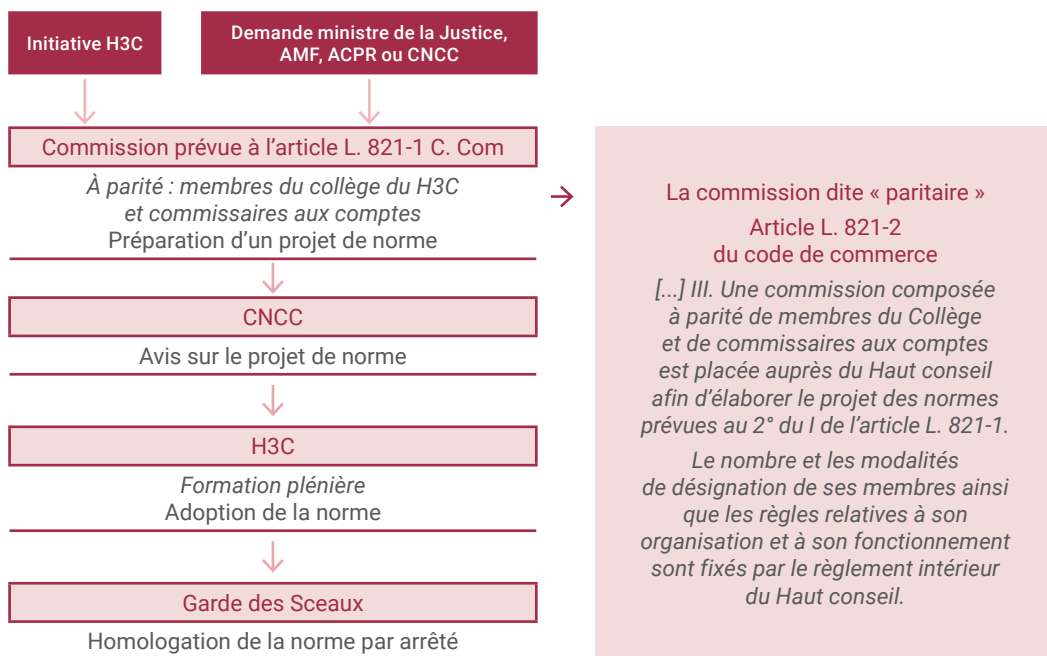
## Le référentiel normatif applicable aux commissaires aux comptes et les acteurs du processus normatif

Les commissaires aux comptes doivent exercer leur mission conformément aux normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne ainsi que, le cas échéant, aux normes françaises venant compléter ces normes. Toutefois, en l'absence de normes adoptées par la Commission européenne, les commissaires aux comptes se conforment aux normes adoptées par le Haut conseil et homologuées par le garde des Sceaux<sup>1</sup>, conformément à un processus normatif révisé.

La Commission européenne n'ayant pas engagé de processus de normalisation, le Haut conseil s'est attaché à mettre en place le nouveau processus normatif national et à définir en particulier les règles relatives à la commission paritaire placée auprès de lui et chargée de l'élaboration des projets de normes.

1. Article L. 821-13 du code de commerce

### > LE NOUVEAU PROCESSUS NORMATIF





## La mise en conformité du référentiel normatif aux dispositions nouvelles

Dans l'attente de la mise en place effective de la commission dite « paritaire », le groupe de concertation organisé entre le H3C et la CNCC a poursuivi ses travaux visant à la mise en conformité du référentiel normatif français aux dispositions issues de la réforme.

C'est ainsi que sur la quinzaine de normes dont la révision a été estimée nécessaire, quatre normes relatives au rapport d'audit ont d'ores et déjà été finalisées au sein de ce groupe de concertation de façon à pouvoir être présentées à la commission paritaire dès sa création<sup>2</sup>.

Le groupe de concertation a également initié la révision d'autres normes en continuant à veiller au double objectif de respect des dispositions nouvelles et de conformité aux principes retenus dans les normes internationales aux fins d'harmoniser les pratiques.

### La justification des appréciations dans les rapports d'audit d'entités d'intérêt public

Les textes européens ont introduit des modifications en ce qui concerne le contenu du rapport d'audit.

Parmi les principales modifications, la justification des appréciations dans les rapports d'entités d'intérêt public se traduira par des développements spécifiques sur les risques d'anomalies significatives les plus importants.

Cette disposition nouvelle a conduit à la création d'une nouvelle norme spécifique, élaborée sur la base de la norme internationale ISA 701<sup>3</sup>.

3. ISA 701, *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*

2. Norme relative au rapport d'audit, norme relative à la justification des appréciations dans les rapports d'audit d'entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public, norme relative à la justification des appréciations dans les rapports d'audit d'entités d'intérêt public, norme relative à la continuité d'exploitation

### Autres modifications dans l'évolution du référentiel normatif

#### Disparition des Bonnes Pratiques Professionnelles (BPP) et instauration d'un nouvel outil normatif : les normes de déontologie

Les textes nouveaux ont supprimé la notion de BPP et la compétence correspondante du H3C en la matière (identification et promulgation). Ils ont en revanche instauré un nouvel outil normatif conformément à la réglementation européenne : les normes de déontologie qui suivent le même processus d'élaboration, d'adoption et d'homologation que les normes d'exercice professionnel et les normes de contrôle de qualité.

#### Instauration d'un principe de proportionnalité dans l'application des normes

Le législateur a inscrit dans la loi le principe d'application proportionnée des normes dans le cadre de la certification des comptes des petites entreprises<sup>4</sup>, au regard de la taille de la personne ou de l'entité et de la complexité de ses activités.

Il revient au Haut conseil de définir les conditions d'application de ce principe de proportionnalité<sup>5</sup>.

4. Au sens du 2 de l'article 3 de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil

5. Article L. 821-13 III du code de commerce



3

### La réponse du Haut conseil aux consultations de la Direction des affaires civiles et du Sceau sur deux projets de décrets relatifs à la réforme de l'audit

En 2016, la direction des affaires civiles et du Sceau a soumis à consultation deux projets de décrets, le premier pris pour l'application de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 transposant les textes européens portant réforme de l'audit, et le second relatif au code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes.

Le H3C a formulé ses commentaires et proposé les amendements rédactionnels qui lui apparaissaient indispensables pour assurer le bon exercice de la profession, son contrôle par le régulateur, et plus généralement la sécurité financière, finalité de la mission légale que le commissaire aux comptes exerce au service de l'intérêt général.

4

### Les saisines du Haut conseil

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a modifié les termes de l'article R. 821-6 du code de commerce qui définit le champ des personnes habilitées à saisir le Haut conseil. Les commissaires aux comptes et les entités qu'ils contrôlent ne bénéficient plus de cette habilitation générale de saisine du régulateur même s'ils continuent de pouvoir solliciter son avis au titre de situations spécifiques prévues par d'autres textes.

Dans ce nouveau cadre, qui souligne la place de la Compagnie nationale et des Compagnies régionales des commissaires aux comptes en tant qu'interlocuteurs privilégiés de la profession, le Haut conseil veillera à apporter tout éclairage utile au président de la Compagnie nationale et aux présidents des Compagnies régionales qui le solliciteront<sup>6</sup>.

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

- l'acceptation / le maintien de mandat ;
- la rotation des signataires ;
- la rotation des cabinets ;
- l'atteinte à l'indépendance au regard des dispositions relatives aux liens financiers ;
- la réalisation des services autres que la certification des comptes ;
- l'approche risques et les mesures de sauvegarde.

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.

6. En application des dispositions des articles R. 821-6 et R. 821-65 du code de commerce



### Qui est habilité à saisir<sup>7</sup> le Haut conseil ?

Le Haut conseil peut être saisi<sup>7</sup> de **toute question entrant dans ses compétences** par :

- le garde des Sceaux, ministre de la Justice ;
- le ministre chargé de l'économie ;
- le procureur général près la Cour des comptes ;
- le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ;
- l'Autorité des marchés financiers ;
- l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution ;
- les présidents des Compagnies régionales des commissaires aux comptes.

Le Haut conseil peut également **se saisir d'office**<sup>8</sup>.

Les commissaires aux comptes sont également habilités à saisir le Haut conseil dans les **situations spécifiques prévues par le code de déontologie**.

Le Haut conseil peut en outre être saisi au titre de **questions relevant des attributions exercées par son bureau**. **En dehors des situations précitées**, les commissaires aux comptes et les entités dont ils certifient les comptes doivent solliciter la Compagnie régionale à laquelle le commissaire aux comptes est rattaché<sup>9</sup> ou la Compagnie nationale.

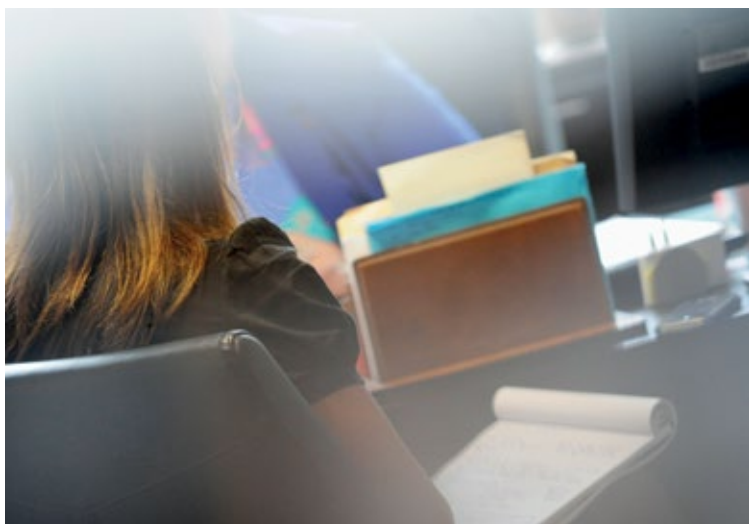
7. Il de l'article R. 821-6 et dernier alinéa

de l'article R. 821-65 du code de commerce

8. Il de l'article R. 821-6 du code de commerce

9. Articles L. 821-6, R. 821-25 et R. 822-1 du code de commerce

C'est avec cet objectif de cohérence et de sécurisation des pratiques, qu'à l'issue de réflexions menées en 2016, le Haut conseil a estimé utile de publier deux avis, un relatif à la désignation des personnes physiques, signataires des rapports de commissaire aux comptes et leur implication dans l'élaboration desdits rapports (avis n° 2016-03) et un autre concernant l'approbation des services autres que la certification des comptes par le comité d'audit d'une entité d'intérêt public (avis n° 2017-02). Il a également publié un avis concernant l'application des dispositions relatives à la rotation du commissaire aux comptes désigné en qualité de signataire du rapport sur les comptes (avis 2017-03 du 9 mars 2017).





CONTRÔLES DANS LES ÉTABLISSEMENTS

DANS LES ORGANISMES DISPENSATEURS DE

DANS LES INSTITUTIONS DU RÉGIME D'

CONTRÔLES DANS LES SOCIÉTÉS A

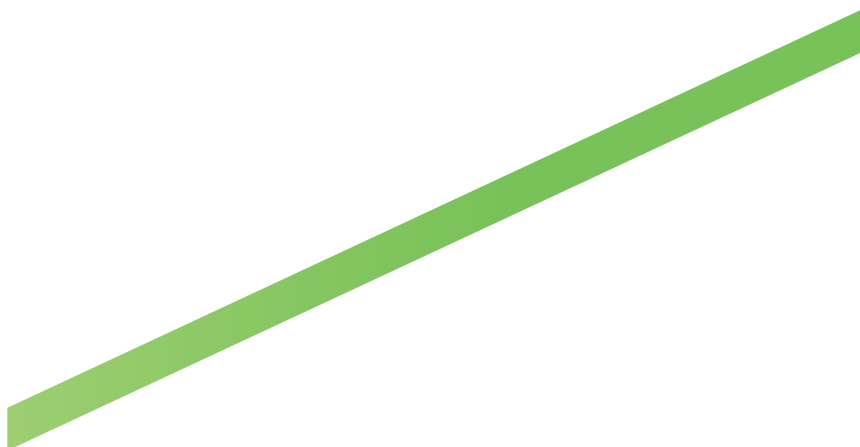
CONTRÔLE DES COMPTES

CONTRÔLES DANS LES INSTITUTIONS



# 5

## Contrôler



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 qualité des audits effectués. Pour atteindre cet objectif, les contrôleurs doivent vérifier, d'une part, l'adéquation de l'opinion émise sur les comptes au regard des diligences réalisées, ainsi que la conformité de ces dernières à la réglementation en vigueur, et, d'autre part, la pertinence et l'efficacité du système interne de contrôle qualité mis en place au sein des cabinets d'audit.

Lorsque des défaillances dans l'exécution des diligences d'audit requises pour un mandat donné sont constatées, il ne peut en être déduit que les états financiers de l'entité concernée sont forcément erronés. Ces défaillances révèlent cependant, en tout état de cause, que la certification des comptes n'est pas étayée ou pas suffisamment étayée par les diligences réalisées, ce qui ne permet pas d'avoir l'assurance raisonnable que les états financiers audités ne comportent pas d'anomalies ou d'erreurs significatives.



### Résultats des contrôles 2016

Comme en 2015, le Haut conseil constate que le nombre de mandats présentant des défaillances relatives aux diligences réalisées, qui ont un impact sur l'opinion émise sur les comptes audités, demeure trop important.

Il appelle en conséquence les cabinets concernés à procéder à des améliorations substantielles dans la réalisation de leurs audits, ainsi qu'une analyse des causes sous-jacentes des défaillances constatées afin de permettre la mise en œuvre d'actions correctrices appropriées et efficaces. Une attention particulière doit être portée à l'audit des organismes d'assurance qui nécessite la maîtrise de sa spécificité.

De manière plus satisfaisante, le Haut conseil a parallèlement relevé que les actions correctrices demandées à l'occasion de contrôles antérieurs avaient bien été mises en œuvre, et que le système de contrôle qualité interne des cabinets s'améliorait.

Les défaillances les plus fréquemment identifiées par le Haut conseil au sein des cabinets EIP et non EIP concernent :

- l'approche d'audit au regard de l'évaluation des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit et de celle des systèmes d'information des entités auditées ;
- l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes au regard de la répartition des travaux, concertation sur l'approche d'audit et examen critique des diligences réalisées par le co-commissaire aux comptes ;
- le respect des obligations de formation des commissaires aux comptes.

### Résultats des contrôles des cabinets EIP

Les cabinets EIP ont continué d'apporter des améliorations à leur système de contrôle interne de qualité. Néanmoins, des faiblesses pouvant avoir des conséquences sur la qualité des audits demeurent. Concernant les **cinq plus grands cabinets d'audit français**, elles ont principalement trait à l'effectivité et la bonne application des procédures de « revue indépendante », de prévention des risques de conflits d'intérêt et d'atteintes à l'indépendance ainsi qu'au respect des obligations de formation des commissaires aux comptes inscrits. Pour les autres cabinets EIP, ces faiblesses concernent le maintien des connaissances des personnes participant à l'audit des mandats, le respect des obligations de formation continue ainsi qu'à la mise en place d'outils techniques adaptés à certaines spécificités sectorielles d'une part, et en matière d'échantillonnage d'autre part.

Sur les 285 mandats dont l'opinion sur les comptes a été examinée, les défaillances identifiées par le Haut conseil dans les diligences réalisées ont eu une incidence sur la qualité de l'opinion émise dans 39 % des cas. Ainsi, le Haut conseil a conclu :

- pour 5 mandats (dont 3 EIP), à une opinion sur les comptes erronée au vu de l'application de traitements comptables non conformes à la réglementation comptable en vigueur ;



- pour 107 mandats (dont 75 EIP), à une opinion sur les comptes non étayée par les diligences d'audit réalisées.

Les défaillances relevées concernent principalement l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes, l'approche d'audit, l'appréciation des estimations comptables et l'audit des comptes consolidés.

Elles ont trait à des cycles significatifs ou à risques tels que la reconnaissance du chiffre d'affaires, les stocks, la valorisation d'actifs non courants ou de certains actifs financiers, les prêts et créances bancaires sur la clientèle, et dans les organismes d'assurance les cotisations, les prestations payées et les provisions techniques.

Au regard des résultats de ses contrôles, le H3C attend des commissaires aux comptes intervenant dans le secteur des mutuelles la mise en place d'actions correctrices appropriées pour leurs mandats.

Enfin, les cabinets doivent également renforcer leurs contrôles des états financiers fournis par les entités qu'ils auditent.

### Résultats des contrôles des cabinets non EIP

Les cabinets non EIP doivent encore renforcer leur organisation en matière de commissariat aux comptes, leurs dispositifs de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, et veiller au respect des obligations de formation continue. Lorsqu'ils recourent à des collaborateurs externes, l'encadrement contractuel de ce recours doit être assuré.

Ces cabinets doivent également renforcer leurs approches d'audit, leurs contrôles des états financiers fournis par les entités qu'ils auditent et clarifier les conclusions tirées des diligences d'audit mises en œuvre. Une meilleure application des normes d'exercice professionnel est attendue concernant l'exercice collégial du commissariat aux comptes et la justification de leurs appréciations dans le rapport d'audit.

Sur les 971 mandats pour lesquels l'examen a porté sur l'opinion sur les comptes, des défaillances dans les diligences réalisées ayant une

incidence sur la qualité de l'opinion émise ont été identifiées dans 8 % des cas. Pour 29 mandats, l'opinion sur les comptes est erronée du fait, principalement, du caractère incomplet des annexes des comptes, voire de leur inexistence. Pour 48 mandats, l'opinion sur les comptes n'est pas étayée par des diligences d'audit réalisées sur des cycles significatifs tels que les stocks, la reconnaissance du chiffre d'affaires, les achats et les titres de participation.

### Suites des contrôles 2016

Le Haut conseil décidera des suites qu'il entend donner aux contrôles 2016. À ce titre, il<sup>1</sup> pourra, le cas échéant, soit émettre une ou des recommandations, soit ouvrir une enquête confiée au rapporteur général du Haut conseil. Dans cette dernière hypothèse, le Haut conseil pourra ultérieurement, au vu des conclusions de celle-ci, décider d'ouvrir une procédure de sanction.

1. Dans sa formation excluant les membres de la formation restreinte



## Présentation des contrôles

### Réforme de l'audit

Les nouvelles dispositions légales entrées en vigueur le 17 juin 2016 auront un impact sur les contrôles des cabinets mis en œuvre en 2017.

La mission de contrôle du Haut conseil est une mission d'intérêt général qui vise à améliorer la qualité de l'audit et à engager les cabinets d'audit dans des actions correctrices des défaillances identifiées lors des contrôles.

Les contrôles ont pour objet de s'assurer de la qualité des audits réalisés par les commissaires aux comptes au sein d'un cabinet. Pour ce faire, il convient, d'une part, de vérifier la pertinence des diligences d'audit mises en œuvre, leur conformité à la réglementation en vigueur, l'adéquation de l'opinion émise au regard des travaux réalisés pour une sélection de mandats examinés, et, d'autre part, d'apprécier l'organisation et les procédures mises en place visant à garantir la qualité du contrôle légal des comptes.

Le H3C a retenu la notion de cabinet comme « unité de contrôle ». Il s'agit d'une structure d'exercice ou d'un ensemble de structures d'exercice de commissariat aux comptes, inscrites (personnes physiques et morales) et titulaires de mandats de commissariat aux comptes, partageant des procédures communes. Les cabinets de commissariat aux comptes certifiant les comptes d'au moins une Entité d'Intérêt Public sont dits « cabinets EIP », alors que les cabinets dits « cabinets non EIP » sont ceux qui n'ont aucun mandat conclu avec une Entité d'Intérêt Public.

### Entité d'Intérêt Public « EIP »

L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a modifié la liste des Entités d'Intérêt Public désignées à l'article L. 820-1 du code de commerce.

Jusqu'au 17 juin 2016, étaient dits « cabinets EIP » les cabinets détenant des mandats sur les entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, les établissements de crédits, les entreprises régies par le code des assurances, les mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité, les organismes de sécurité sociale, les institutions de prévoyance, les associations faisant appel à la générosité publique et les sociétés de financement.

Depuis cette date, le périmètre des EIP, défini par l'article L. 820-1 du code de commerce, d'une part, exclut les associations faisant appel à la générosité publique, les mutuelles substituées, les organismes de sécurité sociale et les sociétés de financement ; et, d'autre part, intègre les compagnies financières holdings dont l'une des filiales est une EIP ainsi que les sociétés de groupe d'assurance lorsqu'elles dépassent certains seuils fixés par la loi.

À ces entités s'ajoutent depuis l'ordonnance n° 2017-484 du 6 avril 2017, les organismes nouvellement créés suivants : les fonds de retraite professionnelle supplémentaire, les mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire ainsi que les institutions de retraite professionnelle supplémentaire.



Les contrôles des cabinets sont mis en œuvre en respectant un cycle de contrôle triennal pour les cabinets EIP et sexennal pour les cabinets non EIP. Le Haut conseil fixe le cadre, les orientations et les modalités des contrôles des cabinets EIP et non EIP. En 2016, il a mis en œuvre les contrôles des cabinets EIP conformément au 3<sup>e</sup> cycle triennal qui a débuté en 2015. Les contrôles des cabinets EIP ont été réalisés soit directement par les contrôleurs du H3C, soit par des contrôleurs praticiens en vertu d'une décision du H3C de « délégation aux instances professionnelles » sous sa supervision.

### Impact de la réforme de l'audit sur les contrôles des cabinets EIP

Compte tenu des nouvelles dispositions légales entrées en vigueur le 17 juin 2016, les contrôles des cabinets EIP ne peuvent plus être réalisés par des contrôleurs praticiens. Ils seront, à compter des contrôles 2017, uniquement effectués par des contrôleurs employés par le Haut conseil. Ils seront réalisés au moins tous les six ans et ce délai pourra être ramené à trois ans lorsque les commissaires aux comptes certifient les comptes de « grandes EIP<sup>2</sup> » conformément à la définition donnée par la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013. Le H3C pourra également faire évoluer la fréquence des contrôles sur la base d'une analyse des risques.

2. Il s'agit des entités d'intérêt public qui dépassent au moins 2 des 3 critères suivants : 1) total bilan de 20 M€ ; 2) chiffre d'affaires de 40 M€ ; 3) effectif de 250 salariés

En 2016, les contrôles des cabinets non EIP ont été réalisés par des contrôleurs praticiens désignés par les instances professionnelles en respectant le 2<sup>e</sup> cycle sexennal qui a débuté en 2014.

### Impact de la réforme de l'audit sur les contrôles des cabinets non EIP

Compte tenu des nouvelles dispositions légales entrées en vigueur le 17 juin 2016, les contrôles des cabinets non EIP pourront, à compter des contrôles 2017, être délégués à la CNCC dans des conditions fixées par une convention homologuée par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice. Ils seront ainsi effectués, soit par des contrôleurs praticiens en application de cette convention de délégation, soit directement par les contrôleurs du H3C.

Le H3C pourra faire évoluer la fréquence des contrôles fixée à six ans sur la base d'une analyse des risques.

Les contrôles des cabinets non EIP ont été délégués à la CNCC par convention du 12 avril 2017, homologuée par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la justice du 25 avril 2017.



L'intensité des contrôles des cabinets EIP et non EIP peut varier selon les risques identifiés dans le cadre d'une approche par les risques définie par le H3C.

La mise en œuvre de l'approche par les risques conduit notamment à contrôler chaque année les cinq plus grands cabinets français appartenant à un réseau international, qui détiennent des mandats complexes et dont la défaillance constituerait un risque majeur. Le 6<sup>e</sup> plus grand est contrôlé tous les deux ans compte-tenu du nombre de mandats de commissariat aux comptes qu'il détient. Cette approche est cohérente avec les programmes de contrôle adoptés par les homologues du H3C au niveau européen et international.

### L'approche par les risques dans les contrôles

L'approche par les risques comprend deux composantes : le « risque cabinet » et le « risque entité ».

Le « **risque cabinet** » consiste à catégoriser les cabinets EIP selon des facteurs de risques tels que les défaillances précédemment relevées dans la qualité de leurs audits, l'importance de l'activité de commissariat aux comptes et les événements modifiant la structure du cabinet comme un changement d'associés, de signataires de mandats, un regroupement avec un autre cabinet ou une scission.

Le « **risque entité** » consiste à identifier les risques pesant sur les entités auditées par les cabinets. Cette évaluation prend en compte notamment des informations publiques provenant de l'actualité ainsi que des informations provenant de l'AMF et de l'ACPR concernant les entités relevant de leur surveillance.

Une fois la sélection des cabinets à contrôler réalisée, un plan d'approche du contrôle est établi pour chaque cabinet. Ce plan d'approche définit une démarche de contrôle adaptée et proportionnée à chaque cabinet, et tient compte notamment des orientations des contrôles décidées par le H3C, de la connaissance acquise du fonctionnement du cabinet lors des contrôles précédents, de différentes analyses afférentes à l'activité de commissariat aux comptes et aux mandats détenus par le cabinet. La sélection des mandats à examiner au sein du cabinet couvre à la fois les secteurs prioritaires définis par le H3C, les secteurs prépondérants du cabinet et relève également d'une approche par les risques (actualités, analyse des états financiers de l'entité, résultats du contrôle du mandat chez le co-commissaire aux comptes, ...). En conséquence, cette sélection n'est pas représentative de l'ensemble des mandats détenus par le cabinet contrôlé, ce qui ne permet pas d'extrapoler les résultats des contrôles à la totalité du cabinet.





Pour les contrôles mis en œuvre en 2016, le Haut conseil a retenu les orientations de contrôle suivantes :

- le suivi des recommandations émises à l'issue du précédent contrôle ;
- l'examen des nouvelles procédures mises en place par les cabinets et celles afférentes aux thématiques suivantes : indépendance, lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, maintien des connaissances, rotation des associés signataires, « revue indépendante », contrôle qualité interne ;
- le contrôle de mandats avec vérification notamment de l'approche d'audit, des diligences mises en œuvre sur au moins une zone de risque ou un cycle financier significatif et de l'information liée aux états financiers. Lorsque les normes d'exercice professionnel suivantes étaient applicables aux mandats examinés, leur correcte application a été également vérifiée : NEP 100 « Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes », NEP 600 « Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés » et NEP 570 « Continuité d'exploitation ». Ces thématiques permettent notamment de reprendre celles communes aux régulateurs d'audit européens et mondiaux.

Les contrôles sont conduits en se référant aux dispositions procédurales légales et réglementaires en vigueur au jour de leur réalisation, mais en faisant application du code de déontologie et des normes d'exercice professionnel en vigueur lors de la réalisation des missions contrôlées.

À l'issue des vérifications menées lors du contrôle de l'exécution de la mission légale de commissariat aux comptes, les conclusions sur les mandats sélectionnés peuvent être classées selon les quatre catégories suivantes :

**L'opinion émise sur les comptes est étayée**, ou les conclusions sur les cycles examinés sont justifiées, par les diligences d'audit.

**Des défaillances** ont été identifiées dans les diligences d'audit.

Toutefois, l'opinion émise sur les comptes demeure étayée ou les conclusions sur les cycles examinés justifiées au regard notamment :

- des diligences d'audit compensatoires réalisées ;
- des compléments d'information et/ou de documentation apportés lors du contrôle qui permettent de justifier *a posteriori* les conclusions : ces éléments ne constituent pas des diligences réalisées au cours du contrôle.

**L'opinion émise sur les comptes n'est pas étayée** ou les conclusions sur les cycles examinés ne sont pas justifiées au regard des défaillances identifiées.

Cette conclusion signifie que les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes sont absentes ou incomplètes pour arriver à l'opinion émise sur les comptes indépendamment de la qualité des états financiers de l'entité concernée.

**L'opinion émise sur les comptes est erronée.**

Cette conclusion signifie que les états financiers de l'entité concernée sont faux ou comportent des erreurs, omissions ou anomalies significatives et/ou que le commissaire aux comptes n'a pas tiré les conséquences sur son opinion sur les comptes des conclusions de ses diligences.



## Contrôles de l'année

Le programme des contrôles de l'année 2016 a été déterminé sur la base d'une population totale à contrôler de 6 603 cabinets de commissariat aux comptes parmi lesquels 592 cabinets EIP et 6 011 cabinets non EIP.

	Cabinets EIP				Cabinets non EIP			Total des contrôles
	Les 6 plus grands cabinets français*	Cabinets détenant plus de 20 mandats	Cabinets détenant 20 mandats et moins	Total des contrôles de cabinets EIP**	Cabinets détenant plus de 20 mandats	Cabinets détenant 20 mandats et moins	Total des contrôles de cabinets non EIP	
<b>Nombre de cabinets contrôlés</b>	5	84	16	<b>105</b>	249	629	<b>878</b>	<b>983</b>
<i>% de cabinets contrôlés</i>	—	—	—	18 %	—	—	15 %	15 %
<b>Nombre de mandats détenus par les cabinets contrôlés</b>	66 715	16 408	186	<b>83 309</b>	13 073	4 783	<b>17 856</b>	<b>101 165</b>
<b>Nombre de mandats examinés lors du contrôle</b>	95	235	33	<b>363</b>	761	1 060	<b>1 821</b>	<b>2 184</b>
<i>% de mandats contrôlés</i>	0,1 %	1,4 %	18 %	0,4 %	5,8 %	22,2 %	10,2 %	2,2 %
<b>Nombre de mandats EIP détenus par le cabinet</b>	2 019	274	17	<b>2 310</b>	—	—	—	<b>2 310</b>
<b>Nombre de mandats EIP contrôlés</b>	74	125	16	<b>215</b>	—	—	—	<b>215</b>
<i>% de mandats EIP contrôlés</i>	3 %	46 %	94 %	9 %	—	—	—	9 %

\* Les 6 plus grands cabinets français sont : Deloitte, Ernst & Young, KPMG, Mazars, PricewaterhouseCoopers, Grant Thornton

\*\* Périmètre des Entités d'Intérêt Public (EIP) visé à l'ancien article R. 821-26 du code de commerce



L'intégralité des contrôles programmés par le Haut conseil au titre de l'année 2016 a été réalisé.

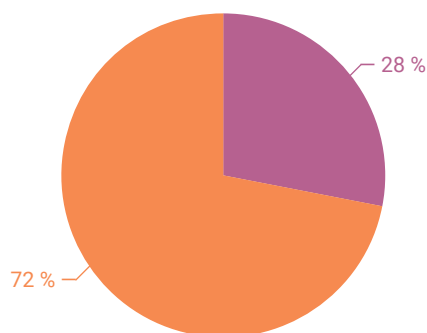
### Moyens consacrés à la réalisation des contrôles de l'année 2016

La réalisation des 983 contrôles programmés a nécessité :

- pour les cabinets EIP : 24 559 heures de contrôle mobilisant 15,4 contrôleurs en Équivalent de Temps de Contrôle Plein,
- pour les cabinets non EIP : 16 291 heures de contrôle effectuées par 10,8 contrôleurs en Équivalent de Temps de Contrôle Plein.

>

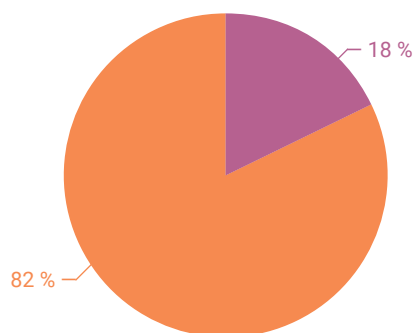
RÉPARTITION DU NIVEAU D'ACTIVITÉ  
DE COMMISSARIAT AUX COMPTES  
DES CABINETS CONTRÔLÉS



■ CABINETS DÉTENANT 20 MANDATS ET MOINS  
■ CABINETS DÉTENANT PLUS DE 20 MANDATS

>

RÉPARTITION DE LA DÉTENTION  
DES MANDATS ENTRE LES CABINETS EIP  
ET NON EIP



■ CABINETS EIP  
■ CABINETS NON EIP



## 2.1. Cabinets EIP

Les contrôles de l'année 2016 ont porté sur **105 cabinets EIP** dont cinq des six plus grands cabinets français.

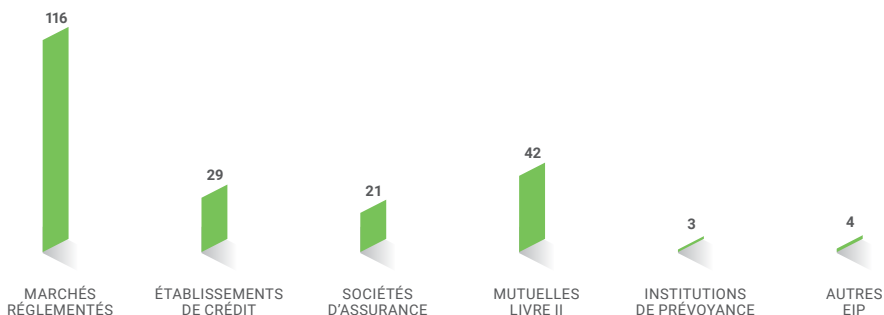
Le H3C a mis en œuvre directement le contrôle de 62 cabinets dont cinq des six plus grands cabinets français. Il a fait réaliser sous sa supervision les autres contrôles par des contrôleurs praticiens.

Au sein des cabinets EIP, **363 mandats de commissariat aux comptes** ont été contrôlés dont 215 mandats EIP.

L'objet du contrôle des 363 mandats se décompose comme suit :

- 285 contrôles de l'opinion émise sur les comptes ;
- 47 mandats pour lesquels des défaillances dans les diligences avaient été relevées lors des précédents contrôles et qui ont fait l'objet d'un suivi des recommandations ;
- un examen de thématiques particulières a été mené pour 31 mandats.

### > PROFILS DES 215 MANDATS EIP CONTRÔLÉS



## 2.2. Cabinets non EIP

Les contrôles de l'année 2016 ont été réalisés, sous la supervision du H3C, par des contrôleurs praticiens. Ils ont porté sur **1 071 cabinets non EIP**.

Une partie des rapports individuels de contrôle 2016 a été exploitée par la CNCC et a fait l'objet d'une restitution dans son rapport sur les contrôles réalisés en 2016 qu'elle a adressé au Haut conseil en mars 2017, en application de l'article R. 821-26 du code de commerce.

Les résultats portent sur **878 cabinets** pour lesquels les rapports ont été terminés le 28 février 2017. Parmi ces cabinets, 231 ont été contrôlés pour la première fois en 2016 (activité professionnelle de commissariat aux comptes récente).

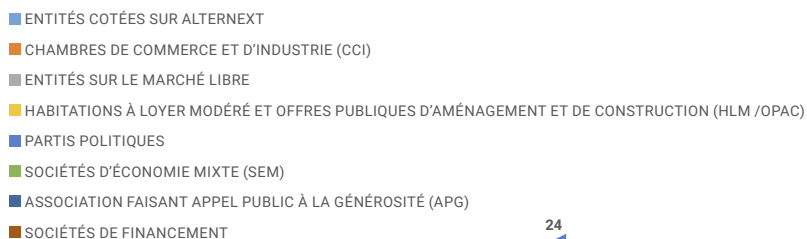
Au sein de ces 878 cabinets, sont regroupées 1 173 structures d'exercice du commissariat aux comptes inscrites, et titulaires de mandats. L'examen des mandats a porté sur **1 821 missions de certification** réalisées par 1 013 associés signataires. Parmi ces mandats 72 avaient trait à des entités relevant des secteurs à risques définis par le Haut conseil.

Les cabinets contrôlés consacrent en moyenne 11 % de leur activité totale au commissariat aux comptes et près de la moitié d'entre eux sont exploités par des commissaires aux comptes personnes physiques.

Parmi les 1 821 missions de certifications examinées, le contrôle de l'opinion émise sur les comptes a été réalisé pour 971 mandats, les autres mandats ont fait l'objet de contrôles ciblés sur des thématiques particulières.



## > PROFIL DES 72 MISSIONS CONTRÔLÉES DANS LES SECTEURS DÉFINIS À RISQUES



### 2.3. Les contrôles conjoints avec le *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* en 2016

Un contrôle conjoint est un contrôle réalisé avec un régulateur étranger avec lequel le H3C a signé un accord de coopération. En 2016, un contrôle portant sur un cabinet américain, correspondant d'un cabinet français, a été réalisé aux États-Unis. Par ailleurs, le suivi des plans d'actions correctrices mis en œuvre par deux cabinets français ayant fait l'objet d'un contrôle conjoint en 2014 a également été réalisé en relation avec le PCAOB.

En raison du renouvellement le 13 décembre 2016 de l'accord de coopération entre le Haut Conseil et le PCAOB pour une période de trois ans, le 2<sup>e</sup> cycle de contrôles conjoints démarrera en 2017 (voir chapitre « Coopérer en Europe et à l'échelon international »).

### Impact de la réforme de l'audit

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, des changements significatifs ont dû être apportés par les cabinets à leur système interne de contrôle qualité notamment en matière de revue indépendante des opinions d'audit préalablement à la signature des rapports de commissariat aux comptes, de rotation et de suivi des services non audit réalisés.



## Les résultats des contrôles des cabinets EIP de l'année 2016

**Une comparaison des résultats des contrôles de l'année 2016 avec ceux de l'année 2015 ne peut être effectuée.** En effet, les orientations des contrôles 2016 décidées par le Haut conseil diffèrent de celles des contrôles 2015 tant pour le système interne de contrôle qualité des cabinets que pour les mandats examinés. Par ailleurs, les mandats sont 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 concernés.

### 3.1. Le suivi des contrôles précédents

D'une manière générale, les cabinets ont apporté des **améliorations à leur système interne de contrôle qualité** et ont **appliqué les recommandations adressées par le H3C** à la suite des contrôles précédents.

Pour 68 % des mandats faisant l'objet d'un suivi d'un contrôle précédent, les cabinets ont mis en œuvre des actions correctrices appropriées.

En revanche, pour 32 % des mandats faisant l'objet d'un suivi d'un contrôle précédent, les actions correctrices apportées sont partielles ou non satisfaisantes. Les défaillances relevées sont notamment liées à l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100).

### 3.2. Le système interne de contrôle qualité

Le Haut conseil adapte et proportionne son examen du système interne de contrôle qualité mis en place par les cabinets, ainsi que les résultats qui en découlent, au regard notamment de leur taille et du volume de leur activité de commissariat aux comptes.

#### Les six plus grands cabinets français

Compte tenu de leur taille, du volume de leur activité de commissariat aux comptes et de la complexité des mandats détenus, le Haut conseil porte une attention particulière au système interne de contrôle qualité des six plus grands cabinets français.

Parmi ceux-ci, cinq ont fait l'objet d'un contrôle en

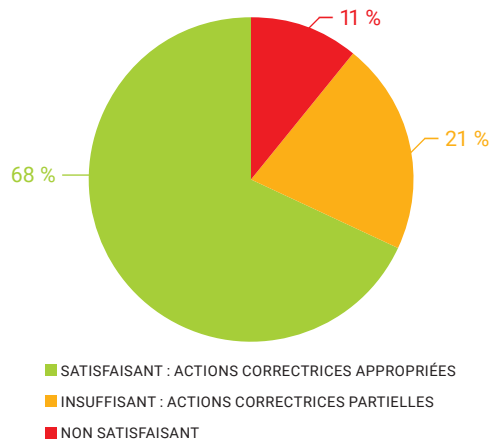
2016. À cette occasion, le H3C a relevé **des améliorations dans l'organisation des cabinets et dans les procédures afférentes à l'activité de commissariat aux comptes**.

Le Haut conseil a relevé que certains de ces cabinets avaient mis en place une procédure d'analyse des causes sous-jacentes des défaillances constatées dans les conclusions des contrôles. Une telle pratique mérite d'être encouragée.

Toutefois, des faiblesses perdurent notamment sur des thèmes identifiés lors des contrôles précédents et qui peuvent avoir des conséquences sur la qualité des audits mis en œuvre :

- Les cabinets en cause doivent suivre et veiller au respect des **obligations en matière de formation** (articles L. 822-4, A. 822-28-2 à 4 du code de commerce et article 7 du code de déontologie) : la proportion de commissaires aux comptes inscrits ne respectant pas leurs obligations de formation sur la période triennale demeure élevée et certains com-

#### > SUIVI DES DÉFAILLANCES RELEVÉES SUR LES 47 MANDATS LORS DES CONTRÔLES PRÉCÉDENTS





missaires aux comptes intervenant dans des domaines d'activité spécifiques (banque, assurance, mutuelle, fondation...) ne suivent pas toujours de formation en lien avec les spécificités de ces mandats.

- Le H3C attend une meilleure application de la procédure de « **revue indépendante** », réalisée préalablement à l'émission des opinions d'audit par une personne n'intervenant pas sur les mandats concernés, et constituant la principale mesure de sauvegarde mise en place par ces cabinets, à l'égard des risques que présentent ces mandats. L'efficacité de cette mesure peut parfois être remise en cause au regard des défaillances identifiées par le H3C lors de son contrôle sur le même mandat, défaillances qui n'ont pas été soulevées par le réviseur indépendant.
- Ces cabinets doivent s'assurer de l'application des **procédures destinées à prévenir les risques de conflit d'intérêts et d'atteintes à l'indépendance**, afin d'éviter les situations d'incompatibilités et notamment celles liées à l'exercice de leur activité en réseau. Le H3C a notamment identifié pour certains cabinets la réalisation de prestations susceptibles d'affecter l'exercice de la mission de commissariat aux comptes au regard des articles 11, 12 et 24 du code de déontologie et de l'article L. 822-11 du code de commerce.

#### Les autres cabinets EIP

Les autres cabinets EIP ont **globalement continué à renforcer leur système de contrôle interne de qualité**. Ainsi, des améliorations ont été apportées à l'organisation des cabinets et au dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

Néanmoins, le H3C a relevé des points sur lesquels des améliorations demeurent attendues, car ils peuvent avoir un impact sur la qualité des audits réalisés :

- Les commissaires aux comptes doivent respecter leurs **obligations en matière de formation** (articles A. 822-28-2 à 4 du code de commerce et article 7 du code de déontologie) et veiller au maintien des connaissances des personnes participant à l'audit de leurs mandats.
- Certains cabinets doivent compléter leurs **outils techniques destinés à l'exercice de leurs missions de commissariat aux comptes** notamment

en matière d'échantillonnage et pour certaines spécificités sectorielles liées à la nature de leurs mandats (mutuelle, association,...).

### 3.3. Les mandats de commissariat aux comptes examinés

Les contrôles 2016 portent sur des opinions émises sur des états financiers clos principalement en 2015.

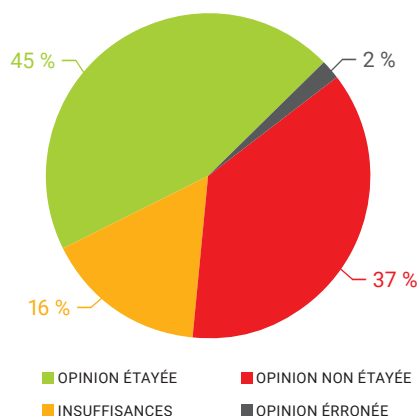
Bien que les résultats de l'examen des 285 mandats de commissariat aux comptes, dont l'examen a porté sur l'opinion sur les comptes (voir 2.1), ne puissent être extrapolés à l'ensemble des mandats détenus par les cabinets concernés compte tenu notamment de la méthode de sélection, le Haut conseil a relevé dans ses contrôles 2016 que le nombre de mandats présentant des défaillances dans les diligences d'audit réalisées demeure trop important.

Pour les 285 mandats examinés, le H3C a conclu à :

- une opinion sur les comptes étayée par les diligences d'audit pour 128 mandats (45 %) ;
- des défaillances identifiées dans les diligences d'audit pour 45 mandats (16 %) ;
- une opinion sur les comptes non étayée, ou des conclusions sur les cycles examinés non justifiées, pour 107 mandats (37 %). Cette conclusion signifie que les diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes sont absentes ou incomplètes pour arriver à l'opinion émise indépendamment de la qualité des états financiers de l'entité concernée ;
- une opinion sur les comptes erronée pour 5 mandats (2 %), parmi lesquels 2 entités cotées sur un marché réglementé (compartiment B et C). Ces opinions erronées sont liées principalement à l'application de traitements comptables non conformes à la réglementation comptable pour des montants significatifs supérieurs au seuil de signification. Ces défaillances de diligences d'audit ont été relevées sur des cycles significatifs ou à risques tels que la reconnaissance du chiffre d'affaires, les stocks, la valorisation d'actifs non courants ou de certains actifs financiers, les prêts et créances bancaires sur la clientèle, et dans les organismes d'assurance les cotisations, les prestations payées et les provisions techniques.



> CONCLUSIONS DES 285 MANDATS DONT L'EXAMEN A PORTÉ SUR L'OPINION D'AUDIT



Ces défaillances de diligences d'audit ont été relevées sur des cycles significatifs ou à risque tels que la reconnaissance du chiffre d'affaires, les stocks, la valorisation d'actifs non courants ou de certains actifs financiers, les prêts et créances bancaires sur la clientèle, et dans les organismes d'assurance les cotisations, les prestations payées et les provisions techniques.

Concernant les 107 mandats pour lesquels le H3C a conclu à une opinion d'audit non étayée, ou des conclusions sur les cycles examinés non justifiées, ainsi que les 45 mandats présentant des insuffisances, le Haut conseil a identifié principalement des défaillances relatives aux sujets suivants :

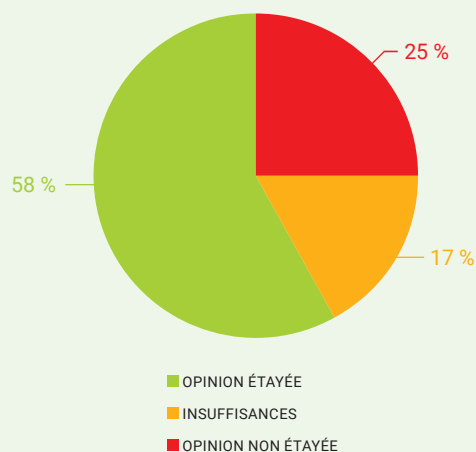
- le **co-commissariat aux comptes (NEP 100)** et son exercice collégial à travers la répartition quantitative et qualitative des travaux, leur modification régulière, la concertation préalable au niveau de l'approche d'audit, l'examen réciproque des diligences réalisées par le co-commissaire aux comptes (également dénommé par les professionnels « la revue croisée ») ainsi que leur examen critique ;
- l'**approche d'audit (NEP 315, NEP 330, NEP 240 et NEP 9605)** et notamment l'appréciation des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit (y compris les systèmes d'information mis en place dans l'entité), l'évaluation du risque de blanchiment des capitaux et de financement du

terrorisme au niveau du mandat, les diligences relatives à la fraude ;

- l'**appréciation des estimations comptables (NEP 540)** et la justification de leur caractère raisonnable ainsi que la pertinence des données de base utilisées et des hypothèses sur lesquelles elles se fondent ;
- l'**utilisation des échantillons (NEP 530)** et plus particulièrement dans la méthode retenue pour la sélection des éléments à contrôler et la justification du caractère suffisant et approprié des éléments collectés ;
- l'**audit des comptes consolidés (NEP 600)** et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des filiales et participations, la justification du choix des travaux réalisés sur certaines filiales ou l'absence de travaux, l'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments communiqués par les auditeurs des filiales pour la formulation de l'opinion sur les comptes consolidés.

Le Haut conseil rappelle que l'enquête de l'IFIAR de 2016 publiée en mars 2017 a également relevé des défaillances similaires dans les audits.

> CONCLUSIONS DES 24 ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT (DONT 9 COTÉS)



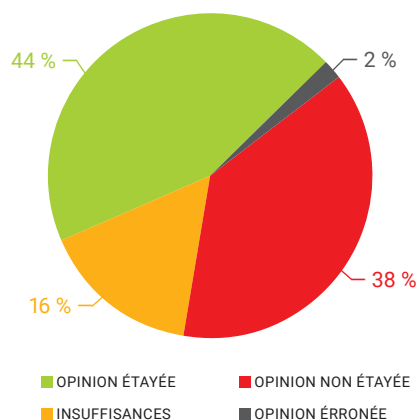


Par ailleurs, le Haut conseil attend des cabinets qu'ils veillent à la qualité de la documentation de leurs dossiers d'audit notamment sur les zones de risques ou les cycles significatifs des états financiers au regard des résultats des contrôles depuis plusieurs années (NEP 230).

### Les entités cotées sur un marché réglementé

Lors des contrôles du H3C en 2016, 98 mandats d'entités cotées sur un marché réglementé ont été examinés. Pour les 37 mandats pour lesquels la conclusion est une opinion sur les comptes non étayée par les diligences réalisées et les 16 présentant des insuffisances, le Haut conseil a identifié des défaillances de même nature que celles identifiées pour l'ensemble des mandats dont l'examen a porté sur l'opinion sur les comptes lors des contrôles 2016 à savoir l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100), l'approche d'audit (NEP 315, NEP 330, NEP 240 et NEP 9605), l'audit des comptes consolidés (NEP 600), les échantillons (NEP 530) et l'appréciation des estimations comptables (NEP 540).

### > CONCLUSIONS DES 98 ENTITÉS COTÉES SUR UN MARCHÉ RÉGLEMENTÉ



### Les établissements de crédit

Lors des contrôles du H3C en 2016, 24 mandats d'établissements de crédit ont été examinés. Les conclusions portant sur ces mandats sont meilleures que celles observées pour l'ensemble des mandats dont l'examen a porté sur l'opinion sur les comptes lors des contrôles 2016.

Au regard des caractéristiques particulières de ce secteur (environnement à fort volume d'opérations très automatisées), le Haut conseil a identifié les défaillances suivantes :

- les diligences réalisées sur le **contrôle interne et les systèmes d'information** mis en place dans l'entité afin de pouvoir s'appuyer sur ces derniers dans le cadre de l'audit (NEP 315 et NEP 330) ;
- l'**exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100)** à travers la répartition quantitative et qualitative des travaux ainsi que l'examen réciproque et critique des diligences réalisées par le co-commissaire aux comptes notamment sur le contrôle interne et les systèmes d'information mis en place dans l'entité ;

- les tests de l'**exhaustivité** et de l'**exactitude des informations provenant de l'entité** et notamment des différents états de gestion particulièrement utilisés dans l'audit des mandats relevant de ce secteur (NEP 500) ;
- la détermination de **seuil de signification pour le bilan** dit « seuil de reclassement » d'un montant supérieur au seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble (NEP 320 et NEP 450).

Par ailleurs, le Haut conseil a également relevé des défaillances de même nature que celles identifiées pour l'ensemble des mandats dont l'examen a porté sur l'opinion sur les comptes lors des contrôles 2016 à savoir l'audit des comptes consolidés (NEP 600) et les échantillons (NEP 530).

Enfin, compte tenu des spécificités de ce secteur, les commissaires aux comptes concernés doivent veiller à renforcer le contrôle des états financiers, à utiliser des outils sectoriels adaptés et à suivre des formations bancaires adaptées.



### Les organismes d'assurances

Lors des contrôles du H3C en 2016, 57 mandats d'organismes d'assurance ont été examinés. Les conclusions de ces contrôles sont dans l'ensemble moins satisfaisantes que celles observées pour l'ensemble des mandats dont l'examen a porté sur l'opinion sur les comptes lors des contrôles 2016. Les 30 mandats pour lesquels la conclusion est une opinion sur les comptes non étayée par les diligences réalisées et les 9 présentant des insuffisances concernent principalement des mutuelles.

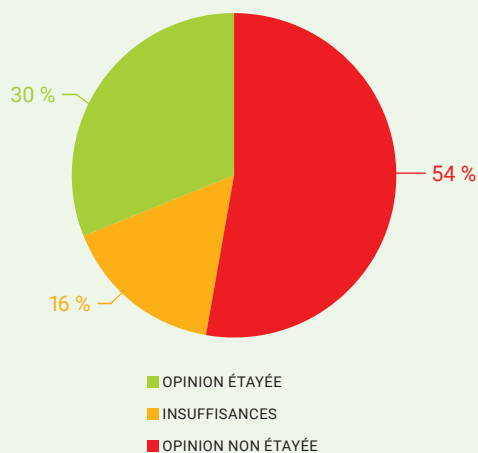
Au regard des caractéristiques particulières de ce secteur (environnement à fort volume d'opérations très automatisées), le Haut conseil a identifié principalement des défaillances dans :

- l'adaptation de l'approche d'audit à ce type d'environnement avec un appui nécessaire pour l'audit dans le **contrôle interne et les systèmes d'information mis en place dans l'entité (NEP 315 et NEP 330)** ;
- les tests de l'**exhaustivité** et de l'**exactitude** des **informations provenant de l'entité** et notamment des différents états de gestion particulièrement utilisés dans l'audit des mandats relevant de ce secteur (NEP 500) ;
- les diligences réalisées afin d'obtenir des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude des **données provenant des délégataires de gestion** fréquents dans ce secteur (NEP 500) ;
- la détermination de **seuil de signification pour le bilan** (légalement dénommé par les professionnels « seuil de reclassement ») d'un montant supérieur au seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble (NEP 320 et NEP 450).

Par ailleurs, le Haut conseil a également relevé des défaillances de même nature que celles identifiées pour l'ensemble des mandats dont l'examen a porté sur l'opinion sur les comptes lors des contrôles 2016 à savoir l'exercice collégial du co-commissariat aux comptes (NEP 100) et la validation des données utilisées pour le calcul des estimations comptables (NEP 540).

Enfin, compte tenu des spécificités de ce secteur, les commissaires aux comptes concernés doivent veiller à renforcer le contrôle des états financiers, à utiliser des outils sectoriels adaptés et à suivre des formations adaptées.

### > CONCLUSIONS DES 56 ORGANISMES D'ASSURANCE (DONT 3 COTÉS)





## Les résultats des contrôles des cabinets non EIP de l'année 2016

Les résultats des contrôles exposés dans ce rapport s'appuient sur le rapport de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et sur la supervision par le Haut conseil des rapports individuels des cabinets présentant des insuffisances dans l'accomplissement des diligences et des problèmes de déontologie.

### 4.1. Le suivi des contrôles précédents

Le suivi des recommandations a porté sur 647 cabinets précédemment contrôlés. Parmi eux 586 nécessitaient de donner suite aux recommandations qui leur avaient été formulées à l'issue de leur précédent contrôle.

34 % de ces cabinets ont donné une suite satisfaisante à l'ensemble des recommandations, 47 % ont donné une suite satisfaisante à une majorité d'entre elles, 16 % n'ont pas donné de suite suffisante et 3 % n'ont donné aucune suite.

Concernant ces derniers cabinets (18), lors de l'examen de ces cas, le Haut conseil décidera des suites qu'il donnera à ces contrôles.

### 4.2. Le système interne de contrôle qualité

Pour les cabinets qui avaient fait l'objet de recommandations, à l'issue du précédent contrôle, concernant la mise en place des procédures spécifiques au commissariat aux comptes, 67 % d'entre eux se sont améliorés de façon satisfaisante. Les domaines dans lesquels les améliorations sont les plus importantes concernent l'organisation des cabinets et le

dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

D'une manière générale, les cabinets ont mis en place une **organisation et des procédures** adaptées à l'exercice du commissariat aux comptes. Pour autant 20 % des cabinets n'ont pas formalisé leur organisation en matière de commissariat aux comptes. Cette absence de formalisation s'observe principalement dans les cabinets où un commissaire aux comptes exerce son activité seul, et dans ceux détenant moins de 20 mandats.

Lorsque les cabinets ont **recours à des collaborateurs « externes »** pour l'accomplissement de la mission de certification (44 % des cabinets contrôlés), 36 % d'entre eux ne respectent toujours pas l'avis du Haut conseil du 24 juin 2010, notamment en matière de formalisation de la relation contractuelle.

Dans 38 % des cabinets contrôlés, les commissaires aux comptes ne respectent pas l'**obligation de formation** fixée par les articles A.822-81 et suivants du code commerce.

La moitié des cabinets n'a pas encore mis en place de procédures structurées, formalisées et systématiques de vigilance et d'alerte en totale conformité avec les principes et mesures définies par le Haut conseil en matière de lutte contre le **blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme**. En particulier, un tiers des cabinets n'a pas élaboré de classification des risques attachés aux mandats ou l'a fait de façon partielle et, pour un quart des cabinets, les commissaires aux comptes n'ont pas suivi de formation spécifique dans ce domaine.

Enfin, dans une vingtaine de cabinets, des **situations contrevenant au code de déontologie** applicable à la profession de commissaires aux comptes ont été identifiées, et sont susceptibles d'affecter l'indépendance des commissaires aux comptes à l'égard de l'entité dont ils sont appelés à certifier les comptes. Il s'agit essentiellement de cabinets détenant des mandats pour lesquels interviennent des experts-comptables avec lesquels ils entretiennent des liens financiers.

Lors de l'examen de ces cas, le Haut conseil décidera du suivi qu'il donnera à ces contrôles.

### Point réforme de l'audit

Les vérifications n'ont pas porté sur les nouvelles obligations légales et réglementaires en matière d'organisation de l'exercice professionnel applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017 qui imposent notamment un dispositif de contrôle de qualité interne.



### 4.3. Les mandats de commissariat aux comptes examinés

Les résultats des contrôles 2016 sont principalement relatifs à des vérifications menées sur des certifications de comptes des exercices comptables clos en 2015.

Pour les cabinets qui avaient fait l'objet de recommandations, à l'issue du précédent contrôle, concernant la conduite de la mission de certification, 77 % d'entre eux se sont améliorés de façon satisfaisante. Les domaines sur lesquels les améliorations sont les plus significatives concernent la démarche d'audit suivie et la documentation dans les dossiers d'audit des diligences mises en œuvre.

Toutefois des améliorations sont encore attendues concernant la **démarche d'audit suivie et la justification dans les dossiers d'audit des conclusions** tirées des diligences mises en œuvre lors de l'audit.

En effet, pour plus de 20 % des cabinets, le **risque d'anomalies significatives** dans les comptes n'est pas évalué ou n'est pas décrit et le **lien entre l'évaluation des risques et les travaux réalisés** n'est pas précisé (NEP 315). Lorsque le commissaire aux comptes choisit de s'appuyer sur le **contrôle interne de l'entité** auditée, les tests d'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par celle-ci ne sont pas systématiquement réalisés lors de l'audit (NEP 315).

Pour un quart des cabinets contrôlés, la **documentation relative aux conclusions** tirées des diligences mises en œuvre (NEP 230) doit être également améliorée pour qu'elle permette de comprendre les résultats tirés des éléments collectés lors de l'audit.

S'ajoute, pour un quart des cabinets, un contrôle insuffisant des **états financiers**, du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires ou aux associés.

Par ailleurs, 20 % des cabinets établissent des **lettres de mission** (NEP 210) dans lesquelles manquent principalement les éléments d'information relatifs à l'identité des signataires et des intervenants ou le calendrier d'intervention ou la répartition des travaux et des honoraires entre les co-commissaires aux comptes.

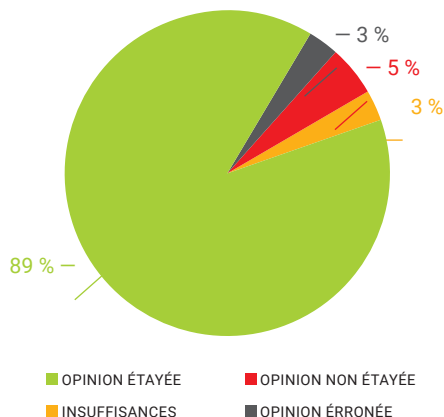
Des améliorations sont encore attendues pour ce qui concerne l'application de la norme d'exercice professionnel « **Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes** » (NEP 100). Pour 60 % des cabinets concernés par l'exercice de

la mission de certification en co-commissariat aux comptes, la norme n'est pas totalement respectée. Les points identifiés concernent l'absence de réalisation ou de formalisation de l'examen des travaux mis en œuvre par le co-commissaire aux comptes, la répartition des travaux d'audit entre les commissaires aux comptes non équilibrée ainsi que l'absence de modification régulière de cette répartition, et l'absence de concertation entre les co-commissaires aux comptes.

La moitié des cabinets n'applique pas de façon satisfaisante la norme d'exercice professionnel relative à la **justification des appréciations** (NEP 705). En particulier, les appréciations ne portent pas sur des éléments déterminants pour la compréhension des comptes qui auraient dû faire l'objet d'une justification pour un tiers des cabinets.

Sur les **971 mandats pour lesquels l'examen a porté sur l'opinion sur les comptes**, les diligences réalisées ont mis en évidence l'existence dans **77 mandats de défaillances ayant eu une incidence sur la qualité de l'opinion émise sur les comptes**. S'ajoutent, pour 25 mandats, des insuffisances identifiées dans l'exécution de la mission de certification.

#### > CONCLUSIONS DES 971 MANDATS DONT L'EXAMEN A PORTÉ SUR L'OPINION D'AUDIT





Des défaillances de diligences d'audit notamment sur des cycles significatifs ou à risques, sur le contrôle des états financiers, et sur l'appréhension de la continuité d'exploitation ont été constatées dans **77 mandats**, détenus par **67 cabinets**.

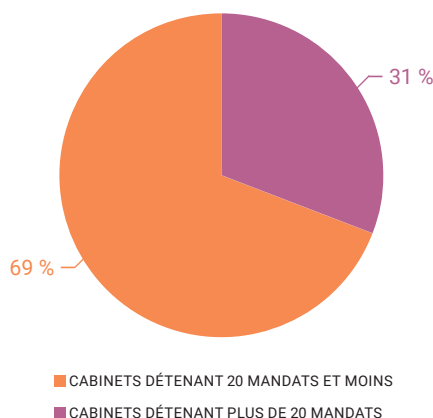
Pour 29 de ces mandats, l'opinion sur les comptes est erronée, principalement du fait du caractère incomplet des annexes, voire de leur inexistence.

Pour les 48 autres mandats, l'opinion sur les comptes n'est pas étayée ou les conclusions sur les cycles examinés ne sont pas justifiées par les éléments figurant dans les dossiers d'audit examinés, sans que l'on puisse conclure que les états financiers sont faux ou comportent des erreurs, omissions ou anomalies significatives. Les défaillances concernent principalement l'audit des cycles relatifs aux stocks, au chiffre d'affaires et aux achats ainsi que l'audit des titres de participation.

Pour ces 77 mandats, ainsi que pour les 25 mandats présentant des insuffisances, les points identifiés concernent :

- pour **37 mandats**, l'insuffisance des **diligences** d'audit sur des **postes significatifs** des états financiers ;
- pour **26 mandats**, l'insuffisance de la **documentation** présente dans les dossiers d'audit, y compris celle justifiant le jugement professionnel, ne permettant pas toujours d'étayer l'opinion émise ;
- pour **26 mandats**, l'insuffisance de **contrôle des états financiers** fournis par les entités ;
- pour **6 mandats**, le commissaire aux comptes **n'a pas tiré les conséquences**, dans son opinion, des anomalies relevées lors de l'audit ;
- pour **7 mandats**, l'exercice collégial de la mission est insuffisant. Pour **3 de ces mandats**, les défaillances dans l'application de la norme relative à **l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes** ne permettent pas au commissaire aux comptes contrôlé d'émettre une opinion sur les comptes.

> **PROFIL DES CABINETS PRÉSENTANT DES DÉFAILLANCES AYANT UNE INCIDENCE SUR LA QUALITÉ DE L'OPINION D'AUDIT**



Les 67 cabinets présentant des défaillances ayant une incidence sur la qualité de l'opinion émise sur les comptes sont des structures d'exercice composées, dans un peu plus de la moitié des cas, de commissaires aux comptes personnes physiques, et ils détiennent, pour près de 70 % d'entre eux, moins de 20 mandats.

Il convient de noter que 40 % de ces cabinets ne respectent pas les obligations de formation des commissaires aux comptes, et que plus d'un tiers d'entre eux ne dispose pas de procédures suffisantes pour garantir la qualité des audits ou n'applique pas les procédures existantes. Parmi eux, 10 % ne disposent pas d'un référentiel technique (outils et/ou procédures) leur permettant de structurer la démarche d'audit.



## La suite des contrôles

Les nouvelles dispositions législatives et réglementaires entrées en vigueur le 17 juin 2016 ont modifié l'organisation du suivi des contrôles.

Avant cette date, afin d'éviter que le collège ne soit amené à statuer en appel sur des procédures disciplinaires ayant pour origine des contrôles dont il aurait eu précédemment à connaître à l'occasion de l'examen des suites à leur donner, seul le secrétaire général du Haut conseil connaissait des contrôles et de leurs suites éventuelles. Il décidait par conséquent seul de l'émission de recommandations ou, dans les cas les plus graves, de la saisine à toutes fins du procureur général compétent. Désormais, plusieurs formations distinctes ayant été créées au sein du collège, il pourra, dans sa formation excluant les membres de la formation restreinte, avoir connaissance des conclusions des contrôles, et décider des suites à leur donner.

Ainsi, pour les restitutions définitives des contrôles 2016, le Haut conseil dans sa formation précitée,

intitulée « Formation statuant sur les cas individuels », peut décider des suites qu'il entend leur donner. Dans l'hypothèse où il décide de donner une suite au contrôle dont il a examiné les conclusions, il peut soit émettre une ou des recommandations, soit ouvrir une enquête confiée au rapporteur général du H3C.

Lorsque des recommandations sont formulées, les cabinets concernés doivent les respecter dans les délais fixés par le Haut conseil.

Lorsqu'une enquête est ouverte, le rapporteur général présente à l'issue de celle-ci un rapport sur le fondement duquel la formation statuant sur les cas individuels peut décider d'ouvrir une procédure de sanction.

*Le tableau ci-dessous propose une synthèse cumulée du suivi des contrôles et des recommandations adressées par le secrétaire général du Haut conseil jusqu'au 26 juillet 2016, date à laquelle ses attributions relatives à la suite des contrôles ont cessé.*

Jusqu'au 26 juillet 2016, le secrétaire général du H3C a adressé à chaque cabinet contrôlé une lettre notifiant la fin du contrôle et comportant le cas échéant une ou des recommandations.

	Cabinets EIP		Cabinets EIP		Cabinets EIP		Cabinets non EIP		Cabinets non EIP	
	1 <sup>er</sup> cycle		2 <sup>e</sup> cycle		3 <sup>e</sup> cycle		1 <sup>er</sup> cycle		2 <sup>e</sup> cycle (2014-2019)	
Années de programme de contrôle	2009-2011		2012-2014		2015		2008-2013		2014	
Nombre de cabinets contrôlés	550		484		145		6 565		1 015	
Nombre de courriers individuels de recommandations adressés aux cabinets	550		483		127		5 660		1 004	
Dont nombre de courriers sans suivi spécifique	363	66 %	287 (dont 238 déjà contrôlés lors du cycle antérieur)	59 %	79 (dont 75 déjà contrôlés lors d'un cycle antérieur)	62 %	4 648	82 %	793 (dont 591 déjà contrôlés lors du cycle antérieur)	79 %
Dont nombre de courriers assortis d'une demande de plan d'amélioration	171	31 %	156 (dont 127 déjà contrôlés lors du cycle antérieur)	32 %	44 (dont 40 déjà contrôlés lors d'un cycle antérieur)	35 %	760	14 %	131 (dont 87 déjà contrôlés lors du cycle antérieur)	13 %
Dont nombre de courriers constatant un non respect des normes d'exercice professionnel*	16	3 %	40 (dont 33 déjà contrôlés lors du cycle antérieur)	8 %	4 (dont 4 déjà contrôlés lors d'un cycle antérieur)	3 %	252	4 %	80 (dont 66 déjà contrôlés lors du cycle antérieur)	8 %

\* Ayant pu conduire à une saisine par le secrétaire général du H3C à toutes fins du procureur général





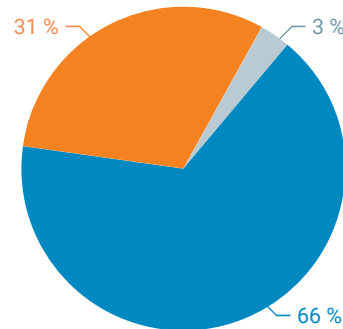
### 5.1. Le suivi des contrôles EIP

**Lors du deuxième cycle de contrôle** 240 cabinets EIP pour lesquels aucun suivi spécifique<sup>4</sup> n'avait été décidé lors des contrôles du premier cycle ont été recontrôlés. La majorité de ces cabinets ne nécessite toujours pas de suivi à l'issue des recontrôles du deuxième cycle. Néanmoins, 3 % des cabinets ont fait l'objet d'une saisine à toutes fins du procureur général en raison de la gravité et/ou de la multiplicité des insuffisances constatées.

> ÉVOLUTION DES CABINETS SANS SUIVI SPÉCIFIQUE À L'ISSUE DES CONTRÔLES DU 1<sup>ER</sup> CYCLE EIP RECONTRÔLÉS LORS DU 2<sup>E</sup> CYCLE EIP (240 SUR 363)

Lorsque les insuffisances n'étaient pas considérées comme majeures, les actions correctrices prises par le cabinet étaient suivies dans le cadre du contrôle périodique suivant<sup>3</sup> (courriers sans suivi spécifique). Lorsque des déficiences importantes étaient relevées dans la conduite de la mission de certification des comptes, l'application effective des actions correctrices était vérifiée lors du contrôle périodique suivant, lequel intervenait alors dans un délai plus court que le délai normal de trois ou six ans selon les cas. Dans ce cas, le courrier de recommandations était assorti d'une demande d'élaboration d'un plan d'amélioration qui pouvait parfois ne viser que des mandats pour lesquels les diligences mises en œuvre n'avaient pas été considérées comme adéquates pour fiabiliser l'opinion émise. Pour les cas les plus graves le courrier constatait un non-respect des normes d'exercice professionnel et pouvait conduire à une saisine du procureur général compétent à toutes fins.

À la suite de l'émission de ces recommandations, un suivi était mis en place aux fins de vérifier si les cabinets avaient pris les mesures correctrices attendues.



■ CONSTAT DE NON-RESPECT DES NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL  
■ NE NÉCESSITENT PAS DE SUIVI LORS DU 2<sup>E</sup> CONTRÔLE  
■ PRÉSENTENT TOUJOURS DES INSUFFISANCES LORS DU 2<sup>E</sup> CONTRÔLE

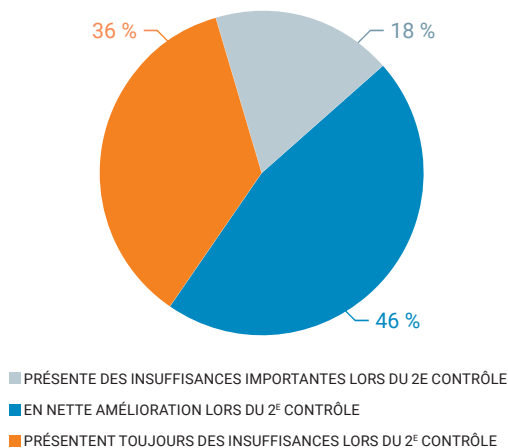
3. Une fois au moins tous les 3 ans pour les cabinets EIP et une fois au moins tous les 6 ans pour les cabinets non EIP

4. Demande de plan d'amélioration ou saisine des parquets généraux



**Au cours du même cycle de contrôle** 114 cabinets EIP dont le premier contrôle avait été assorti d'un suivi spécifique<sup>2</sup> ont été recontrôlés. Environ la moitié d'entre eux a montré de nettes améliorations lors du nouveau contrôle. Néanmoins, 18 % d'entre eux ont fait l'objet d'une saisine à toutes fins du procureur général en raison de la persistance d'insuffisances graves et/ou multiples.

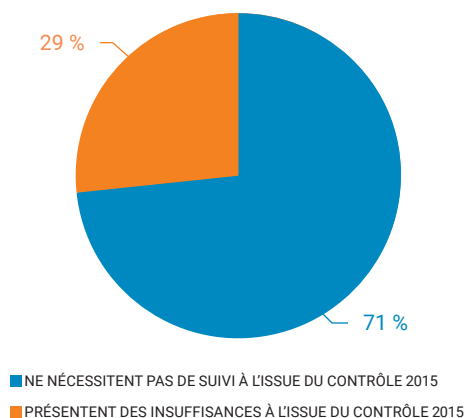
> ÉVOLUTION DES CABINETS PRÉSENTANT DES INSUFFISANCES À L'ISSUE DES CONTRÔLES DU 1<sup>ER</sup> CYCLE EIP RECONTRÔLÉS LORS DU 2<sup>E</sup> CYCLE EIP (114 SUR 187)



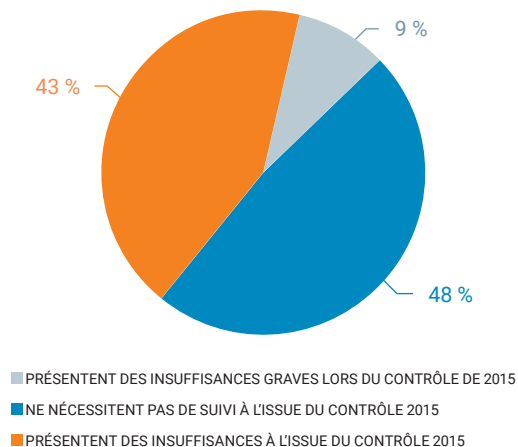
En ce qui concerne les **119 cabinets contrôlés à nouveau en 2015** au titre du 3<sup>e</sup> cycle de contrôle EIP, près des trois quarts de ces cabinets, pour lesquels aucun suivi spécifique n'avait été décidé lors du contrôle précédent, ne nécessitent toujours pas de suivi à l'issue des contrôles 2015.

En revanche, si la moitié des cabinets pour lesquels un suivi spécifique avait été décidé lors du contrôle précédent s'est améliorée, 9 % d'entre eux ont donné lieu à une saisine à toutes fins du procureur général en raison d'insuffisances graves et/ou multiples.

> ÉVOLUTION DES CABINETS SANS SUIVI SPÉCIFIQUE À L'ISSUE DES CONTRÔLES PRÉCÉDENTS RECONTRÔLÉS EN 2015



> ÉVOLUTION DES CABINETS PRÉSENTANT DES INSUFFISANCES À L'ISSUE DES CONTRÔLES PRÉCÉDENTS RECONTRÔLÉS EN 2015



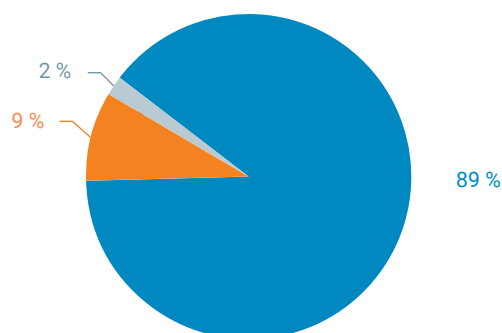


## 5.2. Le suivi des contrôles non EIP

L'avancement des contrôles du 2<sup>e</sup> cycle non EIP ne permet pas de donner une vue d'ensemble sur la progression des cabinets. Cependant, une mesure de l'évolution des cabinets peut être présentée pour les 744 cabinets contrôlés en 2014 pour lesquels un suivi des recommandations précédentes a été réalisé.

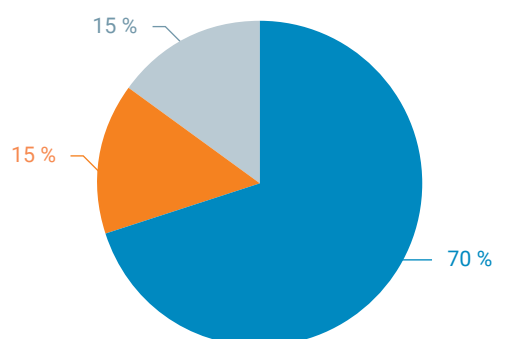
Parmi les 457 cabinets qui ne nécessitaient pas de suivi spécifique à l'issue des contrôles du 1<sup>er</sup> cycle, la grande majorité d'entre eux ne nécessitent toujours pas de suivi à l'issue des contrôles 2014.

### > ÉVOLUTION DES CABINETS SANS SUIVI SPÉCIFIQUE À L'ISSUE DES CONTRÔLES DU 1<sup>ER</sup> CYCLE RECONTRÔLÉS EN 2014



- NE NÉCESSITENT PAS DE SUIVI À L'ISSUE DU CONTRÔLE 2014
- PRÉSENTENT DES INSUFFISANCES À L'ISSUE DES CONTRÔLES 2014
- CONSTAT DE NON-RESPECT DES NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL LORS DU CONTRÔLE 2014

### > ÉVOLUTION DES CABINETS PRÉSENTANT DES INSUFFISANCES À L'ISSUE DES CONTRÔLES DU 1<sup>ER</sup> CYCLE RECONTRÔLÉS EN 2014

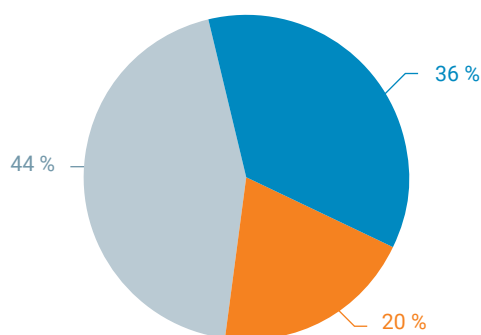


- NE NÉCESSITENT PAS DE SUIVI À L'ISSUE DU CONTRÔLE 2014
- PRÉSENTENT TOUJOURS DES INSUFFISANCES À L'ISSUE DES CONTRÔLES 2014
- CONSTAT DE NON-RESPECT DES NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL LORS DU CONTRÔLE 2014



Parmi les 237 cabinets qui présentaient des insuffisances à l'issue des contrôles du 1<sup>er</sup> cycle, 70 % d'entre eux se sont améliorés en 2014, mais 15 % des cabinets ont fait l'objet d'une saisine à toutes fins des parquets généraux en 2014 en raison d'insuffisance graves et/ou multiples.

> ÉVOLUTION DES CABINETS PRÉSENTANT DES INSUFFISANCES GRAVES À L'ISSUE DES CONTRÔLES DU 1<sup>ER</sup> CYCLE RECONTRÔLÉS EN 2014



■ NE NÉCESSITENT PAS DE SUIVI À L'ISSUE DU CONTRÔLE 2014  
 ■ PRÉSENTENT DES INSUFFISANCES À L'ISSUE DU CONTRÔLE 2014  
 ■ CONSTAT DE NON-RESPECT DES NORMES D'EXERCICE PROFESSIONNEL PERDURE LORS DU CONTRÔLE 2014

Quant aux 50 cabinets ayant fait l'objet d'une saisine des parquets généraux lors des contrôles du 1<sup>er</sup> cycle, pour près de 50 % d'entre eux les insuffisances graves et/ou multiples perdurent.

### 5.3. Le traitement par les parquets généraux près les cours d'appel

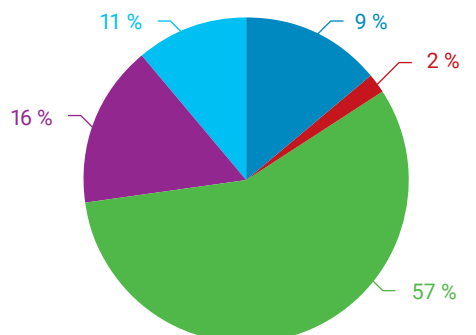
Depuis 2011, le secrétaire général du H3C a saisi les parquets généraux de la situation de 342 cabinets, dont 56 cabinets EIP.

Parmi ces 342 saisines, 238 ont été adressées à la suite des contrôles du 1<sup>er</sup> cycle (16 cabinets EIP et 222 cabinets non EIP), 102 à la suite de ceux du 2<sup>e</sup> cycle (38 cabinets EIP et 64 cabinets non EIP) et 2 à la suite du 3<sup>e</sup> cycle (2 cabinets EIP).

### Traitement par les parquets généraux des contrôles EIP et non EIP

Des informations sur ce traitement ont été obtenues pour 303 dossiers. L'analyse de ces 303 retours montre que la saisine des parquets généraux a donné lieu à 46 sanctions disciplinaires (dont 4 cabinets EIP) et à 195 classements sans suite (dont 30 cabinets EIP).

> TRAITEMENT DES CONTRÔLES PAR LES PARQUETS GÉNÉRAUX



■ SANCTION DISCIPLINAIRE PRONONCÉE  
 ■ AUCUNE SANCTION PRONONCÉE PAR LA CHAMBRE DE DISCIPLINE  
 ■ DOSSIERS CLASSÉS PAR LES PARQUETS GÉNÉRAUX  
 ■ DOSSIERS TRANSMIS PAR LES PARQUETS AU RAPPORTEUR GÉNÉRAL DU H3C À LA SUITE DE LA RÉFORME DE L'AUDIT  
 ■ DOSSIERS POUR LESQUELS AUCUNE INFORMATION RÉCENTE N'A ÉTÉ OBTENUE



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 (46 % 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 (32 % des dossiers classés).

À ce jour, 54 dossiers qui avaient fait l'objet d'une saisine des parquets par le secrétaire général du H3C

ont été adressés par ces derniers au rapporteur général du H3C compte tenu des nouvelles dispositions issues de l'ordonnance 2016-315 du 17 mars 2016 qui modifient les compétences en matière de poursuite des commissaires aux comptes. Ces 54 dossiers seront instruits par le rapporteur général.

Le tableau qui suit propose une ventilation par nature des 46 sanctions prononcées par les chambres de discipline sur saisine initiale du parquet général par le secrétaire général du H3C.

#### > NATURE DES 46 SANCTIONS PRONONCÉES PAR LES CHAMBRES DE DISCIPLINE

RADIATION PRONONCÉE 5

INTERDICTION TEMPORAIRE 6

INTERDICTION TEMPORAIRE AVEC SURSIS 6

AVERTISSEMENT 20

BLÂME 9

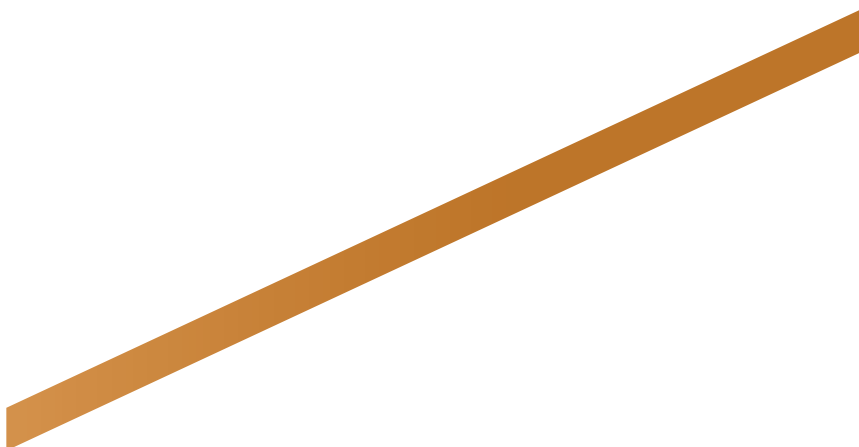






# 6

## Enquête



L'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 a transféré au Haut conseil le pouvoir de poursuivre les manquements constatés à l'issue d'une enquête et de choisir de statuer directement sur leur bien-fondé ou de saisir aux mêmes fins une commission régionale de discipline. Ce faisant elle a pris soin de bien distinguer la phase d'enquête, la décision d'ouverture d'une procédure de sanction, le choix de la formation saisie pour juger du bien-fondé des manquements poursuivis, et la phase de jugement dans le cadre de cette procédure.

Elle a également créé les fonctions de rapporteur général au sein du H3C avec mission d'ouvrir et de mener des enquêtes, de rédiger pour chacune d'elles un rapport relatant ses travaux à destination du Collège dans sa formation statuant sur les cas individuels, de notifier les griefs arrêtés par cette formation, de recueillir les observations de la personne mise en cause, de rédiger un rapport final tenant compte de ces observations soumis à la formation statuant sur les cas individuels avant qu'elle ne désigne la formation compétente pour statuer sur le bien-fondé des manquements notifiés, et enfin de présenter des conclusions devant la formation de jugement.

Le rapporteur général a pris ses fonctions le 1<sup>er</sup> septembre 2016.

En 2016, environ deux tiers des dossiers reçus par le rapporteur général étaient des dossiers disciplinaires en cours d'investigation transmis par les parquets généraux dans le cadre du transfert de compétences.



## Avant-propos du rapporteur général



L'année 2016 restera l'année de profondes mutations pour le Haut conseil en raison de la transposition dans notre droit national de la réforme européenne de l'audit.

Parmi celles-ci figure le basculement de la quasi-totalité du système disciplinaire de la profession des commissaires aux comptes vers le régulateur qui en devient le pivot.

En créant un service d'enquête placé sous la responsabilité du rapporteur général et en confiant à la formation du Collège du Haut conseil statuant sur les cas individuels le soin désormais de poursuivre sur le plan disciplinaire, le législateur a entendu confier une nouvelle mission essentielle au H3C, conforté encore un peu plus dans son rôle de régulateur.

Celle de centraliser et d'harmoniser les pratiques en termes d'investigations dans le but d'améliorer à la fois l'efficacité comme la qualité de la réponse disciplinaire.

L'action disciplinaire contribue en partie à l'action de régulation de la profession en sanctionnant de façon proportionnée les professionnels défaillants dans l'exercice de leur mission.

Si l'on ajoute la création de nouvelles pénalités, cette fois pécuniaires, susceptibles d'être désor-

mais prononcées par les formations statuant en matière disciplinaire (commissions régionales de discipline et formation restreinte du H3C) à l'encontre notamment des professionnels, leurs collaborateurs comme des dirigeants des entités dont les comptes sont certifiés dans des cas très circonscrits par la loi, nous pouvons mesurer toute l'importance de la réforme dans le domaine disciplinaire.

Apporter ainsi sur le plan disciplinaire une réponse plus efficace car concentrée entre les mains du régulateur mais plus équilibrée, prenant en compte le comportement du commissaire aux comptes comme l'environnement de son intervention, tel est l'objectif assigné clairement par le législateur.

Pour relever ce nouveau défi, le régulateur se doit de constituer un service d'enquête dont l'organisation comme les méthodes de travail devront reposer sur les quatre piliers que sont l'éthique, l'indépendance, les compétences technique et juridique.

### Éthique et enquête

Toute investigation requiert de tout enquêteur la conscience permanente de l'étendue de ses droits dont il dispose pour remplir sa mission mais également de ses obligations.

En effet, l'enquêteur par ses actes, son comportement, engage l'image non seulement du service mais aussi celle du régulateur.

Agir avec détermination, avec objectivité, loyalement et dans le respect de l'autre fonde en très grande partie la légitimité de son travail.

### Indépendance et enquête

L'enquêteur se doit, au-delà du respect de la seule exigence textuelle et des garanties procédurales



prises en place par le législateur, de veiller en toutes circonstances à son indépendance, en évitant toute situation de conflit d'intérêts, seule façon de garantir l'objectivité de ses constatations comme de ses analyses.

#### Compétence technique et enquête

Le champ des fautes et manquements disciplinaires susceptibles d'affecter le professionnel est étendu et peut aller au-delà du domaine strict de la mission d'audit, ce qui requiert de l'enquêteur de disposer d'une grande compétence technique en matière d'audit afin de s'assurer d'un niveau d'expertise suffisant pour faire face à des cas complexes.

#### Compétence juridique et enquête

L'enquête, qu'elle soit administrative, disciplinaire ou même pénale, requiert de la part de ceux qui en sont chargés de la compétence comme de la rigueur dans l'accomplissement des actes d'investigations et dans l'analyse des faits et des documents soumis à leur étude.

Une enquête sans une démonstration juridique solide à l'appui n'aboutit à aucun résultat probant.

L'analyse juridique doit donc accompagner tout le processus des enquêtes, et ne pas se limiter à un exercice *in fine* de validation des investigations.

En tant que rapporteur général, ma première responsabilité sera de veiller à la mise en place d'un service d'investigations dont l'action sera guidée en permanence par le respect de ces principes directeurs.

#### La création d'un service est aussi et surtout une aventure humaine

Elle se caractérise par l'adhésion collective à un projet de service, fruit d'un véritable travail

d'équipe autour du rapporteur général.

Mais au-delà, l'efficacité de notre action comme la crédibilité professionnelle du service dépendront également de la capacité du régulateur de se donner les moyens financiers et humains nécessaires à la réalisation de l'objectif ainsi assigné par le législateur dans le domaine disciplinaire.

Une seconde responsabilité sera donc de pouvoir obtenir du régulateur les moyens humains, logistiques et financiers qui permettront de construire un service d'enquête proportionné aux enjeux de la nouvelle régulation.

La tâche qui nous attend est certes vaste mais particulièrement exaltante pour toute l'équipe, prête à relever collectivement ce défi.

C'est donc avec confiance que je vous donne rendez-vous à l'année prochaine pour un premier bilan de notre activité.

**Thierry Ramanaxto**  
*Rapporteur général*



## 1

## Un transfert du pouvoir de poursuite disciplinaire du parquet général au H3C

Jusqu'au 17 juin 2016, date d'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, les parquets généraux avaient la maîtrise de la mise en œuvre de l'action disciplinaire. Ils assuraient l'instruction des dossiers disciplinaires des commissaires aux comptes avec l'assistance des syndics. Les poursuites disciplinaires étaient ouvertes par l'envoi d'une citation directe aux commissaires aux comptes devant la commission régionale de discipline compétente.

Désormais, le H3C compte à pour mission d'enquêter et de prononcer des sanctions en matière disciplinaire. À cet égard, l'instruction et le suivi des dossiers disciplinaires relève de sa compétence.

Plus spécifiquement, c'est le rapporteur général du H3C, entré en fonction le 1<sup>er</sup> septembre 2016, qui a

le pouvoir d'ouvrir et de diriger les enquêtes destinées à établir si des manquements ont pu ou non être commis. Son service, en cours de constitution, est chargé de procéder à ces enquêtes et d'assurer leur suivi.

Le Collège du H3C, dans sa formation à neuf membres statuant sur les cas individuels, a hérité du pouvoir de poursuite des parquets généraux, qui se concrétise dorénavant par l'envoi d'une notification de griefs à l'issue de la procédure d'enquête.

## 2

## Le service du rapporteur général du H3C

Le rapporteur général dispose d'un service qui réunit à la fois des enquêteurs, chargés de réaliser les investigations, qui sont des agents du H3C, et un pôle juridique, chargé de la supervision du déroulement des enquêtes et des suites qu'elles comportent.

Le rapporteur général peut également désigner ponctuellement en tant qu'enquêteurs des professionnels, commissaires aux comptes en activité inscrits sur une liste établie par le H3C, pour effectuer des actes d'investigation précis.

La complexité des investigations à conduire peut aussi entraîner la désignation d'experts désignés aux côtés de ces enquêteurs par le rapporteur général, pour apporter à l'enquête des compétences complémentaires.

Lorsque l'enquête se déroule dans le cadre de la coopération internationale, les enquêteurs du H3C peuvent être assistés d'enquêteurs au service des homologues étrangers du H3C. Les enquêteurs du H3C peuvent également effectuer des actes d'investigation à l'étranger.

### Dispositions transitoires de la réforme de l'audit applicables aux procédures disciplinaires

Pour les dossiers disciplinaires ayant fait l'objet d'une citation directe par un parquet général avant le 17 juin 2016 devant une chambre régionale de discipline des commissaires aux comptes, le rapporteur général s'est, à l'audience devant la nouvelle commission régionale de discipline, substitué au représentant du parquet général. Il y expose ses conclusions sur l'affaire et peut proposer une ou plusieurs sanctions.

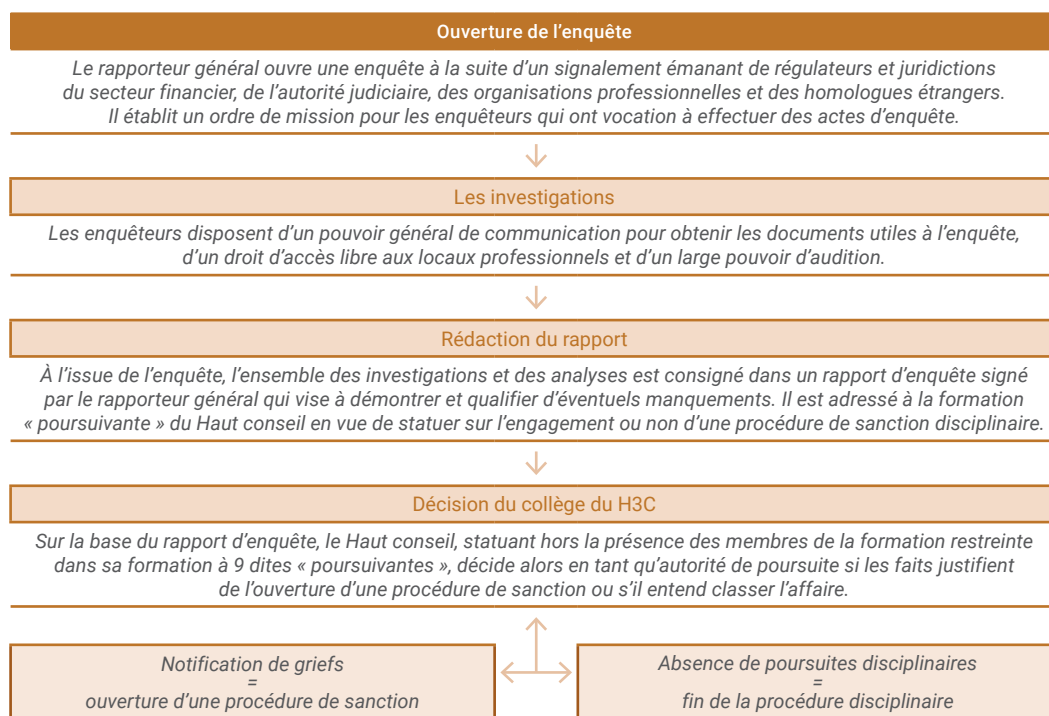


## La nouvelle procédure d'enquête

Le rapporteur général a le pouvoir d'ouvrir et de mener les enquêtes. Son service est en charge des investigations et de la rédaction du rapport d'enquête qui est soumis, à l'issue de celle-ci, à la formation statuant sur les cas individuels.

C'est cette formation « poursuivante » qui, après examen du rapport, décidera de l'ouverture ou non d'une procédure de sanction matérialisée par l'envoi d'une notification de griefs.

Le schéma ci-dessous donne un aperçu du déroulement des enquêtes :



Dans le cadre de la procédure de sanction, le rôle du rapporteur général évolue : il devient le représentant du Collège dans sa formation statuant sur les cas individuels, dite « poursuivante » et présente

devant la formation de jugement désignée (formation restreinte du H3C ou commission régionale de discipline) les conclusions de son rapport final élaboré à l'issue de la phase contradictoire.



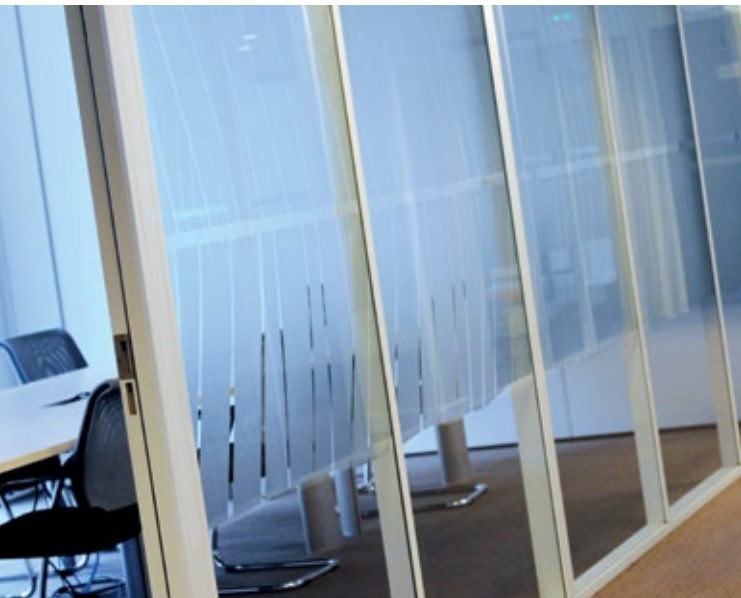
## 4

## Données chiffrées

Au cours de l'année 2016, le rapporteur général a été saisi de 139 dossiers qui peuvent être regroupés de la façon suivante :

- les procédures de sanction en cours avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 17 mars 2016 qui sont au nombre de 10 ;
- les dossiers disciplinaires en cours d'examen par les parquets généraux avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 17 mars 2016 qui sont au nombre de 100 ;
- les signalements postérieurs à l'entrée en vigueur de l'ordonnance qui représentent 29 dossiers.

Au 31 décembre 2016, 7 de ces dossiers avaient fait l'objet d'une ouverture d'enquête par le rapporteur général.



## 4.1. Les procédures de sanctions disciplinaires en cours

En 2016, le rapporteur général a reçu des parquets généraux 10 dossiers relatifs à des procédures dans lesquelles une citation à comparaître devant la chambre régionale de discipline avait déjà été délivrée avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 17 mars 2016 :

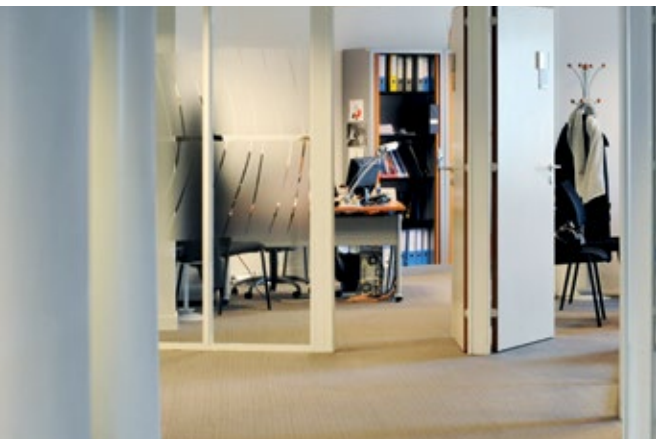
Procédures disciplinaires en cours	
CRD Paris	8
CRD Versailles	2
Total	10

En application des dispositions transitoires de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, ces dossiers doivent être jugés par les nouvelles commissions régionales de discipline devant lesquelles le rapporteur général vient en lieu et place de l'avocat général.

## 4.2. Les procédures de sanction en cours d'examen

En application des nouvelles dispositions, le rapporteur général a été destinataire de 100 dossiers disciplinaires instruits par les parquets généraux n'ayant pas fait l'objet à la date du 17 juin 2016 d'une citation directe devant la chambre régionale de discipline.





Pour ces 100 dossiers, l'avocat général en charge du ministère public devant la chambre régionale de discipline avait initialement été saisi par les personnes et institutions suivantes :

Investigations transmises par les parquets généraux	
CRCC	45
CRCC et H3C	46
Sociétés	4
Particuliers	3
H3C	2
Total	100

Ces dossiers relèvent désormais de la compétence du rapporteur général et sont soumis à la nouvelle procédure d'enquête et de sanction issue de l'ordonnance du 17 mars 2016.

#### 4.3. Les signalements postérieurs à l'entrée en vigueur de l'ordonnance

Le rapporteur général est aujourd'hui destinataire des signalements émanant des personnes habilitées à le faire et de tiers. Entre le 17 juin et le 31 décembre 2016, il a reçu 29 signalements de la part des personnes et institutions suivantes :

Signalements post-réforme	
CRCC	19
Sociétés	3
Particuliers	3
Parquet général	2
AMF	2
Total	29

Ces signalements seront examinés dans le cadre de la nouvelle procédure d'enquête et de sanction disciplinaire issue de l'ordonnance du 17 mars 2016.







# 7

## Sanctionner

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, le H3C jugeait en appel des décisions relatives à l'inscription, à la discipline et aux contestations d'honoraires des commissaires aux comptes.

Depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, le H3C, dans sa formation à neuf membres statuant sur les cas individuels, est également l'autorité de poursuite en matière disciplinaire et ouvre la procédure de sanction par l'envoi d'une notification de griefs. La formation restreinte du H3C, composée des cinq autres membres du Collège, et les commissions régionales de discipline sont compétentes pour statuer sur les procédures de sanction qui leur sont transmises par la formation statuant sur les cas individuels.

La formation restreinte du H3C reste compétente pour statuer en appel des décisions relatives aux contestations d'honoraires.

S'agissant des demandes d'inscriptions, c'est le Collège du H3C, dans sa formation statuant sur les cas individuels, qui est désormais compétent pour statuer, et les recours formés contre ses décisions relèvent du tribunal administratif.



## Avant-propos du président de la formation restreinte



L'année 2016 restera une année de référence pour le Haut conseil qui sort transformé de la réforme de l'audit. En transposant en droit interne la directive 2014/56/UE, l'ordonnance du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes attribue au régulateur un pouvoir de sanction qui se substitue au pouvoir disciplinaire antérieur.

La performance relative du système précédent, au regard du faible nombre de poursuites engagées et de sanctions prononcées chaque année, appelait une évolution. L'obligation faite par la directive déjà citée de mettre en place un dispositif efficace d'enquêtes et de sanctions « pour prévenir, détecter et sanctionner une exécution inadéquate du contrôle légal des comptes » rendait cette évolution inéluctable.

La réforme de l'audit modifie profondément la procédure de sanctions, élargit le champ des personnes susceptibles d'être sanctionnées ainsi que le panel des sanctions encourues et, enfin, réduit le délai de prescription de l'action en sanction.

En revanche, la réforme touche peu à la procédure de contestation d'honoraires.

### Un nouveau dispositif en matière de sanctions

#### • Le Haut conseil cesse d'être une formation d'appel

Depuis sa création, en 2003, le H3C statuait comme instance d'appel des décisions disciplinaires rendues contre les commissaires aux comptes par les chambres régionales de discipline installées au sein des cours d'appel.

L'ordonnance du 17 mars 2016 crée une formation composée de neuf membres du Collège chargée d'apprécier les charges réunies par les enquêteurs et de décider de l'ouverture d'une procédure de sanction soit devant la formation restreinte du Haut conseil, soit devant une commission régionale de discipline (CRD), lesquelles sont maintenues, avec un intitulé très légèrement modifié, dans une composition sensiblement différente.

Les CRD, comme la formation restreinte, statuent sur les poursuites à l'issue d'une audience publique et d'une procédure contradictoire. Au sein du régulateur, le pouvoir de sanction est donc maintenant exercé par la formation restreinte qui est composée de cinq membres du Collège et présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire.

Cette formation restreinte perd la qualité d'instance d'appel qu'avait le Haut conseil avant l'entrée en vigueur de la réforme. Ses décisions, comme celle des CRD, sont susceptibles de faire l'objet d'un recours de pleine juridiction devant le Conseil d'État. Le recours est ouvert aux personnes poursuivies et au président du Haut conseil.

#### • Le champ de compétence de la formation restreinte est plus large que celui des CRD

Les CRD restent compétentes pour statuer sur les fautes disciplinaires reprochées aux commissaires aux comptes, sauf si le collège du Haut conseil, dans sa formation de neuf membres, décide, en raison de la gravité ou de la complexité de l'affaire, de saisir la formation restreinte.

En revanche, la formation restreinte est seule compétente pour connaître des procédures de sanctions ouvertes à l'encontre des auditeurs des pays tiers et des personnes autres que les commissaires aux comptes. Elle a dans ces deux domaines une compétence exclusive.

#### • Création d'un service d'enquête au sein du Haut conseil

Le rapporteur général se substitue aux syndics qui sont supprimés et au ministère public qui n'est plus



présent à l'audience, tant devant les CRD que devant la formation restreinte.

#### • Mise en place de garanties d'impartialité

L'appartenance des membres de la formation restreinte à la formation plénière du Collège du Haut conseil nécessitait la mise en place de règles garantissant leur impartialité.

Afin de répondre à cet objectif, les fonctions de poursuite et de jugement sont nettement séparées. Le Collège est scindé en deux formations : une qui apprécie les charges et décide des poursuites et, une autre, qui statue sur ces dernières. En outre, les membres de la formation restreinte ne peuvent pas siéger avec la formation qui se prononce sur les poursuites et arrête les griefs.

#### Un élargissement du champ des personnes susceptibles d'être sanctionnées

La réforme se caractérise également par un élargissement du champ des personnes susceptibles d'être sanctionnées.

Désormais, les sanctions peuvent frapper non seulement les commissaires aux comptes, mais également leurs associés, salariés, ou collaborateurs, voire les membres de leur famille. Elles peuvent même, dans certains cas, atteindre les entités dont le commissaire aux comptes certifie les comptes ainsi que les membres de leurs organes de gouvernance.

Dans ces conditions, il n'est plus possible de parler de procédure disciplinaire dès lors que les sanctions peuvent être prononcées contre d'autres personnes que des commissaires aux comptes.

#### Un élargissement du panel des sanctions encourues

L'éventail des sanctions est aussi élargi pour mettre notre droit interne en conformité avec la directive européenne. À celles qui existaient, s'ajoutent des sanctions pécuniaires, dont le plafond peut être doublé en cas de réitération de la faute.

#### Une réduction du délai de la prescription de l'action en sanction

Le délai de la prescription de l'action en sanction a été réduit de 10 à 6 ans. L'article L. 824-4 du code

de commerce prévoit, toutefois, que les faits remontant à plus de six ans pourront faire l'objet d'une sanction s'il a été fait pendant ce délai un acte tendant à leur recherche, à leur constatation ou à leur sanction.

Il reviendra à la jurisprudence de préciser ce qu'il faut entendre par ces termes.

#### La procédure de contestation d'honoraires est peu modifiée

Le contentieux des honoraires entre les commissaires aux comptes et les entités contrôlées est, en revanche, peu modifié par la réforme. Dans ce domaine, la formation restreinte continue à connaître en appel des décisions des CRD et ses propres décisions peuvent toujours faire l'objet d'un pourvoi en cassation devant la Cour de cassation.

La procédure de contestation d'honoraires impose toujours une phase de conciliation préalable obligatoire qui se déroule devant le président de la compagnie régionale des commissaires aux comptes. Mais l'article R. 823-18 du code de commerce, qui était mal compris par les parties, est réécrit, comme le demandait depuis plusieurs années le Haut conseil, de sorte que la recevabilité des actions en contestation d'honoraires devrait en être facilitée. Désormais, la partie la plus diligente dispose d'un délai d'un mois à compter de la notification de l'échec de la conciliation pour saisir du litige la CRD compétente.

Le principal changement concernant la procédure de contestation d'honoraires est la disparition du ministère public qui ne siège plus devant les CRD, ni devant la formation restreinte du Haut conseil, faisant de ce contentieux un contentieux entre personnes privées.

Cette organisation nouvelle et ces pouvoirs nouveaux devraient mettre le Haut conseil en mesure de jouer pleinement son rôle en matière de sanctions comme l'impose la directive européenne.

Il reste maintenant à vérifier que ce nouveau dispositif apportera bien l'efficacité recherchée tout en garantissant les droits des personnes poursuivies.

**Jean-Pierre Zanoto**

*Président de la formation restreinte*



## 1

## Données chiffrées

Au cours de l'année 2016, le Haut conseil a rendu 15 décisions, dont 9 en matière d'inscription et 6 en matière disciplinaire, étant précisé que 2 décisions concernaient le même dossier. Il n'y a pas eu de contentieux en matière d'honoraires. Les décisions du Haut conseil peuvent se regrouper de la façon suivante :

Décisions rendues en 2016	Inscription	Disciplinaire	Total
Confirmation		2	2
Infirmation	7		7
Infirmation pour partie		2	2
Sursis à statuer		1	1
Irrecevabilité	2	1	3
<b>TOTAL</b>	<b>9</b>	<b>6</b>	<b>15</b>

Par comparaison à l'année précédente, l'activité juridictionnelle du Haut conseil a légèrement augmenté, tout en restant à un niveau faible comme les années précédentes.

	2016	2015	2014	2013	2012
Inscription	9	1	22	5	4
Discipline	6	8	8	1	4
Honoraires	0	2	3	10	10
<b>TOTAL</b>	<b>15</b>	<b>11</b>	<b>33</b>	<b>16</b>	<b>18</b>

## 2

## Présentation des décisions du Haut conseil

## 2.1. Décisions rendues en matière d'inscription

Par deux décisions du 8 décembre 2016, le H3C, faisant application des dispositions transitoires de l'ordonnance du 17 mars 2016, a déclaré d'office irrecevables les recours formés par des commissaires aux comptes au motif qu'ils avaient été formés postérieurement au 17 juin 2016, date d'entrée en vigueur de la réforme de l'audit. Depuis cette date, les recours formés à l'encontre des décisions en matière d'inscription relèvent de la compétence du tribunal administratif.

S'agissant des sept autres affaires qui lui étaient soumises en matière d'inscription, le H3C a réformé toutes les décisions des commissions régionales d'inscription contestées après avoir constaté la régularisation de la situation ou la justification de la demande formulée par le commissaire aux comptes.

## 2.2. Décisions rendues en matière disciplinaire

Tout en clarifiant certaines règles de procédure (2.2.1), les décisions intervenues ont porté à la fois sur des manquements à l'honneur et à la probité (2.2.2) ainsi que sur des manquements aux conditions d'exercice de la profession (2.2.3).

## Règles de procédure

Règle *non bis in idem* : le H3C a été saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité relative à l'application de cette règle par un mis en cause qui se plaignait d'être poursuivi disciplinairement alors qu'il avait été sanctionné pour les mêmes faits en application du droit pénal, du droit fiscal et des règles disciplinaires applicables aux experts-comptables. Par décision du 9 juin 2016, rendue antérieurement à la réforme, le H3C, prenant notamment en compte le fait qu'il avait été institué par une loi pour statuer comme instance d'appel et que ses décisions étaient susceptibles d'un pourvoi en cassation, a constaté qu'il répondait aux caractéristiques d'une juridiction et a donc transmis cette question



au Conseil d'État, lequel a décidé qu'il n'y avait pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel.

Statuant au fond sur cette affaire, le 17 novembre 2016, la formation restreinte du H3C, nouvellement installée, a considéré que la règle *non bis in idem* n'avait pas vocation à s'appliquer au regard des différences de nature des procédures et des sanctions qui pouvaient être prononcées.

Prescription des poursuites disciplinaires : par une autre décision du 17 novembre 2016, la formation restreinte du H3C a considéré que la prescription de l'action disciplinaire avait été interrompue par la saisine du magistrat chargé du ministère public devant la chambre régionale de discipline.

Irrecevabilité des appels : le 8 décembre 2016, la formation restreinte du H3C, faisant application des dispositions transitoires de l'ordonnance du 17 mars 2016, a déclaré d'office irrecevables les recours formés à l'encontre de la décision d'une chambre régionale de discipline au motif qu'ils avaient été formés postérieurement au 17 juin 2016, date d'entrée en vigueur de la réforme de l'audit. Depuis cette date, les recours formés à l'encontre des décisions disciplinaires relèvent de la compétence du Conseil d'État, qui statue en premier et dernier ressort.

### Manquements à l'honneur et à la probité

La formation restreinte du H3C a rappelé, le 17 novembre 2016, que les constatations du juge pénal sur la matérialité des faits et la participation du prévenu s'imposent au juge disciplinaire. Après avoir constaté que le mis en cause avait été définitivement condamné pénalement, elle a retenu le manquement à l'honneur et à la probité et a prononcé une sanction d'interdiction temporaire d'exercice de la profession pendant deux ans, assortie d'une inéligibilité aux organismes professionnels pendant une durée de cinq ans.

Dans une deuxième décision du 17 novembre 2016, la formation restreinte du H3C a considéré que le principe de l'autonomie des actions pénales et disciplinaires permettait d'engager des poursuites disciplinaires sans attendre l'issue du procès pénal en cours. Elle a toutefois retenu que, dans ce cas, il convenait de détacher des faits pénalement qualifiés un manquement aux conditions légales d'exercice de la profession de commissaire aux comptes ou, comme en l'espèce, une négligence grave ou tout à

fait contraire à la probité ou à l'honneur. Après avoir démontré la faute fiscale qui était reprochée au commissaire aux comptes, elle a considéré que ces agissements constituaient des négligences graves, constitutives de fautes disciplinaires qui justifient une interdiction d'exercer pendant deux ans, avec sursis.

### Manquements aux conditions d'exercice de la profession

Par décision du 9 juin 2016, le H3C a confirmé l'interdiction temporaire d'exercer pendant un an prononcée par une chambre régionale de discipline à l'encontre d'un commissaire aux comptes pour avoir commis des manquements professionnels constatés à l'issue de deux contrôles successifs.

Le 8 décembre 2016, la formation restreinte du H3C, tout en retenant la plupart des insuffisances professionnelles mises en évidence par un contrôle qualité, a, aux regards des éléments du dossier, infirmé la décision attaquée qui avait prononcé à l'encontre du commissaire aux comptes un blâme assorti de l'inéligibilité aux organismes professionnels pendant cinq ans et a prononcé à la place un avertissement.

### Impacts de la réforme de l'audit en matière de sanctions

Avant l'entrée en vigueur de la réforme de l'audit, le Collège du H3C était la juridiction d'appel des décisions rendues par les chambres régionales de discipline.

Depuis le 17 juin 2016, la formation restreinte du H3C ne statue plus sous cette forme puisqu'elle n'est plus juridiction d'appel. Elle est désormais saisie par le Collège dans sa formation « poursuivante ».

Les recours contre les décisions rendues par les commissions régionales de discipline et par la formation restreinte du H3C doivent être portés devant le Conseil d'État dans les deux mois de la notification de la décision.



## 3

## La nouvelle procédure de sanction

L'élargissement de la liste des personnes susceptibles d'être sanctionnées et du panel des sanctions encourues constitue avec le champ de compétence des organes de sanction les principales modifications apportées par la réforme.

### 3.1. Les personnes susceptibles d'être sanctionnées

La réforme de l'audit a étendu le périmètre des personnes qui peuvent faire l'objet de sanctions. Il s'agit désormais :

- des commissaires aux comptes : ils peuvent être poursuivis, comme avant la réforme :
  - pour tout manquement à leurs obligations professionnelles, issues notamment de la loi, du règlement, du code de déontologie ou des normes d'exercice professionnelles,
  - pour toute négligence grave ou fait contraire à la probité ou à l'honneur,
- des « proches » du commissaire aux comptes : désormais les associés, les salariés, les personnes qui participent à la mission de certification, la famille du commissaire aux comptes peuvent faire l'objet de poursuites et de sanctions en cas de violations des obligations relatives à l'indépendance ;
- les entités d'intérêt public (EIP) ainsi que les membres de leurs organes de gouvernance, pour les manquements relatifs aux services autres que la certification des comptes ainsi qu'aux règles relatives à la désignation des commissaires aux comptes, la durée des mandats et la fixation des honoraires ;
- chaque entité dont les comptes sont certifiés, les membres de ses organes de gouvernance, ainsi que les « proches » du commissaire aux comptes peuvent être poursuivis et sanctionnés pour s'être opposé aux opérations de contrôle et d'enquête du H3C ;
- les entités ou personnes, et les membres de leurs organes de gouvernance, en cas de prise de fonction du commissaire aux comptes au sein d'une

entité en violation des incompatibilités prévues ;

- les commissaires aux comptes ainsi que les membres des organes de direction de leurs sociétés et les personnes physiques qui y travaillent peuvent également être sanctionnés en cas de manquement à leurs obligations en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

### 3.2. Les sanctions encourues

Les sanctions peuvent être à la fois :

- pécuniaires, le législateur a fixé des plafonds de sanctions selon la qualité de la personne et la nature du manquement commis, et
- professionnelles : avertissement, blâme, interdiction d'exercice, radiation, etc.

Elles peuvent être assorties d'un sursis total ou partiel.

Si la sanction est pécuniaire, les sommes sont versées au Trésor public.

### 3.3. Les organes de sanction

En principe, le commissaire aux comptes est jugé par la commission régionale de discipline du ressort de la cour d'appel où il est inscrit.

Il relèvera cependant de la formation restreinte du Haut conseil dès qu'il sera poursuivi en même temps que des proches, une entité dont il certifie les comptes ou les organes de gouvernance de celle-ci.

Il pourra être également renvoyé devant la formation restreinte chaque fois que la nature des griefs, leur gravité, la complexité de l'affaire ou les nécessités de la bonne administration le justifient.

Enfin, la formation restreinte a la charge de statuer sur les procédures de sanction ouvertes à l'encontre des auditeurs des pays tiers et des personnes autres que les commissaires aux comptes.

La commission régionale de discipline et la formation restreinte sont, dans tous les cas, saisies par le Collège du Haut conseil dans sa formation à neuf, dite « poursuivante ».



L'audience devant les commissions régionales de discipline et la formation restreinte se déroule en présence des personnes poursuivies et du rapporteur général.

#### La composition des commissions régionales de discipline

Une commission régionale de discipline est établie au siège de chaque cour d'appel.

Elle 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, ainsi que les suppléants, sont nommés par arrêté du garde des Sceaux, ministre de la Justice, pour une durée de trois ans renouvelable.

#### La composition de la formation restreinte du Haut conseil

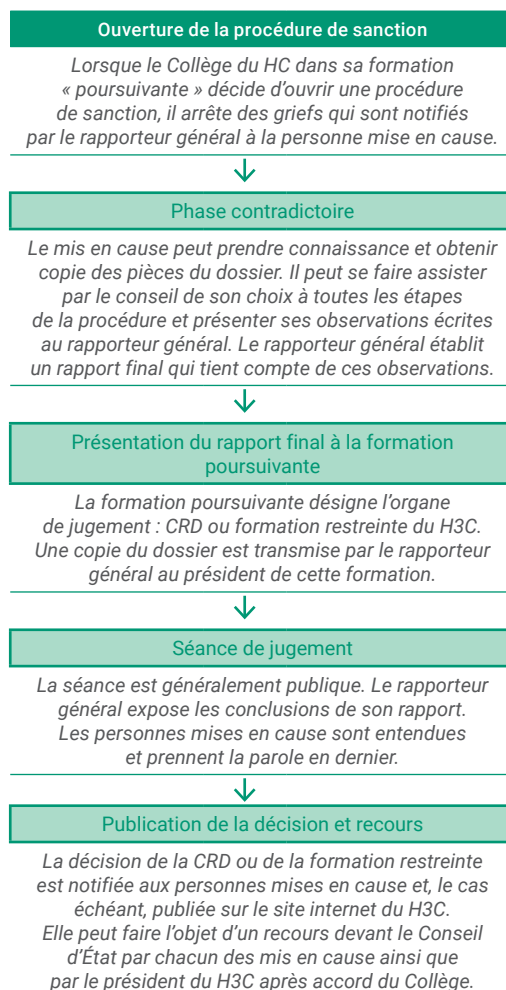
La formation restreinte du Haut conseil est composée de cinq membres dont :

- un magistrat de l'ordre judiciaire membre du Collège autre que le président du Haut conseil ;
- quatre membres du Collège du Haut conseil à l'exception des membres du Bureau et du directeur général du Trésor ou de son représentant.

Mme Fabienne Degrave, Mme Dorothee Gallois-Cochet, M. François-Roger Cazala et M. Gérard Gil composent la formation restreinte du Haut conseil, M. Jean-Pierre Zanoto, magistrat honoraire de l'ordre judiciaire en assurant la présidence.

### 3.4. Le déroulé de la procédure de sanction

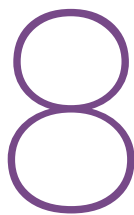
La procédure de sanction se déroule de la façon suivante :











## Coopérer en Europe et à l'échelon international

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 Haut conseil est désormais membre du *Committee of European Audit Oversight Bodies (CEAOB)*, comité qui organise depuis juillet 2016 la coopération entre autorités européennes de supervision de l'audit.

Il participe activement à la mise en place opérationnelle de cette nouvelle structure.

Il a notamment préparé et accompagné le transfert des activités de l'*EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies)* et de l'*EAIG (European Audit Inspection Group)* dans le domaine des contrôles et des normes internationales, au sein du CEAOB.

Il préside désormais son sous-groupe consacré aux normes internationales et anime l'un des collèges de régulateurs chargé de coordonner les contrôles à l'échelon européen sur l'un des quatre principaux réseaux d'audit internationaux.

Le H3C a contribué activement aux activités de l'*International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)* qui met en commun les pratiques de régulation de ses membres, publie chaque année une étude sur les résultats des contrôles effectués par ceux-ci au niveau mondial, et organise des échanges avec les principaux réseaux internationaux d'audit, les parties prenantes et les normalisateurs. Le H3C s'est également fortement impliqué dans la préparation des positions des régulateurs émises par l'IFIAR en vue d'influer sur les révisions des normes d'audit de l'IAASB et du code de déontologie de l'IESBA.

Le Haut conseil a conclu un accord bilatéral avec son homologue japonais en vue de permettre les échanges d'informations relatives aux contrôles ou enquêtes menées au sein des cabinets. Il a aussi renouvelé son accord avec son homologue des États-Unis, utilisé notamment dans le cadre des contrôles conjoints menés par le H3C et le PCAOB au sein de cabinets relevant de la compétence des deux autorités.



1

## La coordination européenne

### 1.1. L'EGAOB

Les représentants des autorités de surveillance des États membres se sont réunis au sein de l'EGAOB pour la dernière fois en février 2016. Ce groupe d'experts, constitué depuis 2005 auprès de la Commission européenne (par sa décision 2005/909/CE), était chargé d'apporter à cette dernière un soutien technique sur les questions liées au contrôle légal des comptes. Les activités de l'EGAOB ont été reprises par le CEAOB à l'issue de sa mise en place.

Les derniers travaux de l'EGAOB menés en 2016 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.

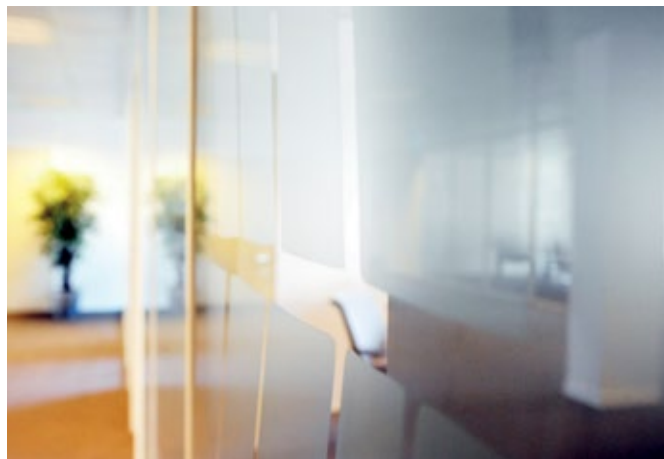
### 1.2. Les activités au sein de l'EAIG

L'année 2016 a été une année de transition au cours de laquelle les activités de l'EAIG ont été progressivement reprises au sein de la nouvelle structure de coopération européenne créée par le règlement (UE) n° 537/2014 (le CEAOB).

Les dernières réunions des régulateurs d'audit au sein de l'ancienne structure EAIG ont été organisées en mars, juin et novembre 2016. Dans le cadre de la présidence tournante de l'EAIG, le Haut conseil a organisé et présidé la réunion de mars 2016.

Au cours de ces réunions, l'EAIG a poursuivi son cycle de rencontres bilatérales avec les principaux réseaux d'audit internationaux. Les rencontres permettent d'échanger sur les résultats des contrôles effectués par les régulateurs membres, l'organisation interne et les procédures mises en place par les réseaux, au niveau européen, en vue d'améliorer la qualité de l'audit.

En juin, une réunion spécifique avec les représentants européens de différents réseaux de taille intermédiaire membres de l'*EGIAN (European Group of International Audit Networks)* a été consacrée notamment aux mesures mises en place au sein de ces réseaux



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

- Ce groupe réunissait 31 organismes en charge de la supervision des auditeurs dans les pays européens.
- La présidence était assurée alternativement par les représentants des régulateurs de l'Allemagne, la France, les Pays-Bas et le Royaume-Uni, qui composaient le comité de pilotage.
- La Commission européenne participait en tant qu'observateur aux réunions de l'EAIG.
- La dernière réunion de l'EAIG a eu lieu en novembre 2016. Son activité est progressivement reprise par le CEAOB.

pour répondre et remédier aux constats des régulateurs à l'issue des contrôles.

La coordination des régulateurs européens s'appuie notamment pour ses analyses sur une base de données qui collecte les résultats nationaux des contrôles effectués dans les cabinets d'audit. La base couvre dix des plus grands réseaux d'audit en Europe. L'information collectée au sein de l'EAIG est à usage exclusif des régulateurs d'audit européens.



L'EAIG a adopté une méthodologie commune de contrôle à travers le développement de différents outils pratiques qui peuvent être utilisés par ses membres pour la réalisation des contrôles des cabinets d'audit (procédures et certains aspects des mandats de commissariat aux comptes : audit des estimations comptables et des comptes consolidés).

Les membres de l'EAIG mènent également une action conjointe auprès des organismes internationaux de normalisation de l'audit décrite ci-après.

### 1.3. La création du CEAOB

L'article 30 du règlement (UE) n° 537/2014 a créé un comité des autorités européennes de supervision de l'audit dénommé CEAOB. Les autorités de supervision de l'audit des 28 États membres de l'Union Européenne et l'autorité européenne des marchés financiers (*European Securities Markets Authority - ESMA*) en sont membres. Le comité est chargé d'organiser la coopération entre ses membres.

Le CEAOB s'est réuni pour la première fois le 12 juillet 2016. Il a élu son président pour 4 ans et a adopté son règlement intérieur. Un comité consultatif de six membres, dont le H3C fait partie, a été mis en place pour préparer les travaux.

À partir de sa mise en place, à compter de l'entrée en vigueur du règlement européen, le CEAOB a progressivement repris les activités réalisées par le H3C et ses homologues européens dans le cadre de l'EAIG.

## Missions du CEAOB

### Coopération

Faciliter l'échange d'informations, de compétences spécialisées et de bonnes pratiques aux fins de la mise en œuvre du règlement et de la directive 2006/43/CE. Contribuer à l'amélioration des mécanismes de coopération en ce qui concerne la supervision des contrôleurs légaux des comptes et cabinets d'audit des entités d'intérêt public ou des réseaux dont ils font partie.

### Conseils spécialisés

Fournir des conseils spécialisés à la Commission ainsi qu'aux autorités compétentes, à leur demande, en ce qui concerne des questions liées à la mise en œuvre du règlement de la directive 2006/43/CE.

### Évaluation technique

Contribuer à l'évaluation technique des systèmes de supervision publique de pays tiers ainsi qu'à la coopération internationale entre les États membres et les pays tiers.

### Normes d'audit internationales

Contribuer à l'examen technique des normes d'audit internationales, y compris de leur mode d'élaboration, en vue de leur adoption au niveau de l'Union.

### Coordination

Effectuer d'autres tâches de coordination dans les cas prévus dans le règlement de la directive 2006/43/CE.



Cinq sous-groupes ont été mis en place en vue de préparer les travaux du CEAOB. Ces sous-groupes correspondent aux différentes missions du CEAOB. Le Haut conseil est membre des cinq sous-groupes.

- Le **sous-groupe « normes d'audit internationales »** est chargé de favoriser la coopération et l'homogénéité de la supervision dans le domaine des normes de déontologie, d'audit et de contrôle qualité interne. Il contribue à l'examen technique des normes ISAs (International Standards on Auditing), y compris dans leur processus d'élaboration, dans une perspective d'adoption au niveau européen. Le sous-groupe reprend les activités relatives aux normes initiées par les régulateurs européens dans le cadre de l'EAIG, notamment l'examen des projets des normalisateurs internationaux et les échanges avec ces derniers. Le Haut Conseil préside ce sous-groupe depuis le 12 juillet 2016.
- Le **sous-groupe « contrôles »** organise la coopération et contribue à l'harmonisation en matière de contrôles des auditeurs et des cabinets. Le sous-groupe reprend les activités relatives aux contrôles initiées par les régulateurs européens dans le cadre de l'EAIG. Il organise notamment la collecte des résultats des contrôles au sein d'une base unique accessible exclusivement aux régulateurs de l'audit européens. Le sous-groupe poursuit le développement de méthodologies de contrôle et d'outils communs aux autorités européennes. Il organise également un dialogue avec les principaux réseaux d'audit au plan européen. Des réunions de contrôleurs spécialistes des établissements financiers se tiennent régulièrement au sein d'un groupe de travail spécifique. La coordination des travaux de ce sous-groupe est confiée à un représentant britannique, qui s'appuie sur un comité de pilotage de cinq membres, dont le Haut conseil fait partie.
- Le **sous-groupe « enquêtes et sanctions »** a pour objectif de permettre les échanges sur les enquêtes et les sanctions afin de faciliter la convergence des approches. Cette activité, que les textes européens issus de la réforme de l'audit confient aux régulateurs, est récente pour certains membres. Elle ne figurait pas au programme des travaux de l'EAIG précédemment.
- Le **sous-groupe « équivalence et adéquation »** : les travaux anciennement effectués par l'EGAOB

en matière d'évaluation des systèmes de supervision publique de l'audit des pays tiers sont désormais assurés par ce sous-groupe du CEAOB. En application du règlement, un représentant de l'ESMA est chargé de le présider. En plus de cette évaluation technique, le sous-groupe est chargé de préparer les lignes directrices du contenu des accords de coopération et des échanges d'informations avec les autorités compétentes des pays tiers, et d'identifier et de dialoguer avec ces autorités.

- Le **sous-groupe « suivi du marché »** facilite le suivi de la qualité et de la concurrence au sein du marché des services de contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public. Il fournit une assistance à la Commission européenne dans le cadre de la préparation d'un rapport commun sur le sujet. Le sous-groupe contribue à la convergence et à la coordination des activités

### Pays tiers déclarés équivalents (article 46 de la directive)

**22 pays tiers** : Abou Dhabi, Afrique du Sud, Australie, Brésil, Canada, Centre financier international de Dubaï, Chine, Corée du Sud, États-Unis (limité, 31 juillet 2022), Guernesey, île de Man, Indonésie, Japon, Jersey, Malaisie, Maurice, Nouvelle-Zélande, Singapour, Suisse, Taïwan, Thaïlande, Turquie

*Sous période transitoire (31 juillet 2019) : Bermudes, Égypte, îles Caïman, Russie*

### Pays tiers déclarés adéquats (article 47 de la directive)

**14 pays tiers** : Australie, Brésil, Canada, Centre financier international de Dubaï, Corée du Sud, États-Unis (limité, 31 juillet 2022), Guernesey, île de Man, Japon, Jersey, Malaisie, Suisse, Taïwan, Thaïlande

*Sous période limitée (31 juillet 2019) : Afrique du Sud, Indonésie*

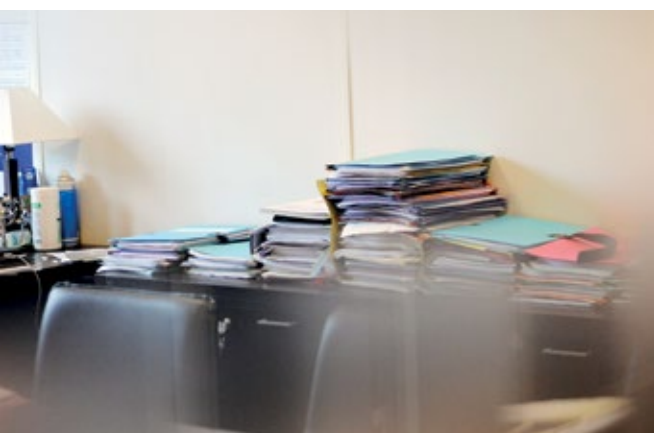


de suivi réalisées par les autorités nationales en application de l'article 27 du règlement européen n° 537/2014. Sa présidence a été confiée à un représentant irlandais.

#### 1.4. Les Collèges de régulateurs

En application de l'article 32 du règlement (UE) n° 537/2014, les autorités membres du CEAOB ont décidé de mettre en place des collèges de régulateurs pour les quatre principaux réseaux internationaux d'audit. L'un des objectifs principaux de ces collèges est de coordonner les contrôles au niveau européen pour ces quatre réseaux. À compter de janvier 2017, les activités de coordination des contrôles de ces quatre réseaux, initiées au sein de l'EAIG, ont été transférées vers ces collèges. Les quatre collèges sont animés respectivement par un représentant du Haut Conseil et par ses homologues allemand, néerlandais et britannique.

L'activité des collèges fait l'objet d'une coordination par le sous-groupe « contrôles » du CEAOB. Ainsi, une fois par an, les quatre collèges présentent leurs activités au cours de l'année écoulée et leur programme de travail pour celle à venir.



#### 1.5. Les positions communes des régulateurs européens sur les standards internationaux

Les membres de l'EAIG ont poursuivi en 2016 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 l'*International Audit and Assurance Standards Board (IAASB)* et *International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)*, en se fondant notamment sur l'expérience acquise 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, et complétées par des échanges directs organisés entre l'EAIG et les normalisateurs.

En 2016, le H3C a coordonné l'élaboration de lettres de commentaires sur les sujets suivants :

- **Projet de révision du code de déontologie international des professionnels comptables portant sur les mesures de sauvegarde**

L'IESBA a publié fin 2015 une consultation portant sur les évolutions à apporter au code de déontologie des professionnels comptables. Le projet vise à améliorer l'encadrement des mesures de sauvegarde que les professionnels doivent mettre en place lorsqu'ils sont confrontés à des situations qui engendrent des risques de non-respect des principes fondamentaux de déontologie, notamment l'indépendance des auditeurs vis-à-vis des entités dont ils sont amenés à certifier les comptes.

Le H3C a exprimé, dans une lettre commune co-signée par 26 homologues européens, les attentes partagées par ces derniers. Les signataires ont indiqué, dans cette lettre, les principes que l'IESBA devrait retenir dans le développement de son projet (annexe 2, lettre commune des régulateurs européens à l'IESBA, 12 avril 2016).

Ils soulignent qu'ils attendent que soient clarifiées au sein du code les mesures acceptables ou non par les auditeurs, afin d'éviter les interprétations différentes d'une même situation. En effet, les régulateurs européens ont constaté lors de leurs contrôles que l'appréciation des mesures de sauvegarde n'est pas toujours homogène et qu'elle constitue une défaillance récurrente.



Ils attendent du code IESBA qu'il soit conforme, ou, à tout le moins, compatible avec les nouvelles règles d'indépendance en vigueur en Europe à l'issue de la mise en place de la réforme de l'audit, notamment celles du règlement (UE) n° 537/2014. Un code IESBA moins exigeant que le règlement européen présenterait en effet une utilité limitée pour les régulateurs européens.

• **Consultation de l'IAASB sur le renforcement de la qualité de l'audit**

Le H3C a également animé pour l'EAIG les travaux portant sur une consultation publique menée par l'IAASB sur les évolutions attendues des normes sur trois sujets : le scepticisme professionnel, le contrôle interne de qualité au sein des cabinets et l'audit des comptes consolidés.

Les recommandations des 25 autorités membres de l'EAIG, signataires de la lettre commune, visent à promouvoir la cohérence entre les normes d'audit produites par l'IAASB et les dispositions légales applicables en Europe à l'exercice du contrôle légal des comptes. Les régulateurs soulignent que les textes européens contiennent des dispositions spécifiques en matière de scepticisme professionnel attendu des auditeurs, ainsi que de dispositif de contrôle interne de qualité requis au sein des cabinets d'audit. Les spécificités des textes européens sur l'audit des comptes consolidés sont également rappelées au normalisateur international en vue de favoriser une convergence des normes internationales sur ces sujets.

Les régulateurs européens présentent par ailleurs des constats qui leur sont communs à l'issue de leurs contrôles, sur les thèmes en cours de révision. Ils invitent l'IAASB à prendre en compte ces éléments dans ses travaux : ils estiment que l'amélioration des normes sur ces sujets est de nature à favoriser une meilleure mise en œuvre de leurs missions par les auditeurs et de renforcer la qualité de leurs audits.

Ils invitent également l'IAASB à intégrer dans les normes internationales d'audit et de contrôle qualité (ISA<sup>1</sup> et ISQC<sup>2</sup>) les dispositions relatives à l'exercice de la mission d'audit par des co-commissaires aux comptes, dont le principe est retenu par les textes européens (Annexe 3, lettre commune des régulateurs européens à l'IAASB 13 juin 2016).

1. International Standards on Auditing  
2. International Standard on Quality Control

2

## La coopération internationale

Le H3C est membre de l'IFIAR, forum international des régulateurs d'audit. Cette organisation, née de l'initiative des régulateurs de l'audit désireux de coordonner leur action, 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 sont validés en réunion plénière.

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

L'IFIAR a publié en mars 2017 sa cinquième étude annuelle internationale présentant une synthèse des résultats des contrôles menés par ses membres dans leurs pays respectifs. L'étude met en évidence l'intensité des opérations de contrôle réalisées et l'homogénéité des constats relevés au sein d'entités d'intérêt public.

L'étude vise les contrôles réalisés au sein des cabinets membres des six principaux 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 sous-jacentes des défaillances constatées et de mettre en place les plans d'actions correctrices appropriées. Un objectif de réduction des défaillances a également été fixé en 2016 : le plan prévoit que les réseaux réduisent de 25 %, sur quatre ans, le nombre de mandats contrôlés comportant des faiblesses identifiées par les régulateurs dans leurs contrôles.

### 2.2. Les ateliers sur les contrôles

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

En février 2016, à Abu Dhabi, les contrôleurs des



### 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, en particulier sur les contrôles des auditeurs et les cabinets d'audit ;
- promouvoir la collaboration et l'homogénéité dans les activités de supervision ;
- initier et mener des dialogues 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 ;
- développer des positions sur les sujets d'importance pour ses membres.

Les travaux sont conduits au sein de six groupes de travail spécialisés :

- la coopération en matière de contrôles et le dialogue avec les grands réseaux d'audit : *Global Audit Quality Working Group (GAQWG)* ;
- la coopération internationale : *International Cooperation Working Group (ICWG)* ;
- les ateliers techniques relatifs aux 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 enquêtes et les sanctions : *Enforcement Working Group (EWG)*.

autorités membres de l'IFIAR se sont réunis afin de travailler sur des thématiques identifiées comme importantes dans le cadre des contrôles et d'échanger sur les expériences rencontrées, l'harmonisation des approches de contrôles, les aspects liés à l'organisation et l'environnement des contrôles.

#### 2.3. 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 relatifs aux standards internationaux d'audit et de déontologie entre les membres de l'IFIAR. 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 2016 à Londres et en mai 2016 à Amsterdam.

Le groupe prépare les positions de l'IFIAR qui sont

transmises aux normalisateurs. Le groupe consacré aux standards s'est saisi en 2016 de différents sujets normatifs et déontologiques en cours de débat au plan international. Des lettres de commentaires ont été émises sur les révisions du code IESBA relatives aux mesures de sauvegarde (annexe 4 - lettre IFIAR du 10 mai 2016), et la consultation de l'IAASB sur l'amélioration de la qualité de l'audit (annexe 5 - lettre IFIAR du 24 juin 2016). Ces lettres reprennent les principaux sujets que l'ensemble des membres de l'IFIAR souhaitent voir résolus par les normalisateurs dans les projets soumis à leurs commentaires.

L'IFIAR a également communiqué en octobre 2016 les sujets que les régulateurs souhaitent inscrire en priorité au programme de travail de l'IAASB pour la période 2017/2018. (annexe 6 - lettre IFIAR du 11 octobre 2016). Ces sujets sont notamment le contrôle interne de qualité au sein des cabinets, l'audit de groupes, le scepticisme professionnel, l'audit des estimations comptables, et l'évaluation des risques et les travaux sur le contrôle interne.



Ces sujets sont ceux sur lesquels les études annuelles de l'IFIAR ont identifié un grand nombre de faiblesses lors des contrôles. Les faiblesses relevées ne sont pas nécessairement liées à des insuffisances dans la conception des normes internationales d'audit, mais l'IFIAR estime en revanche que les résultats des contrôles constituent une source d'information qui devrait être prise en compte par l'IAASB dans le cadre de l'amélioration des standards. L'IFIAR enjoint l'IAASB à renforcer la clarté des exigences posées par les normes, qui contribue à une réalisation plus homogène des travaux d'audit.

L'IFIAR souligne également l'intérêt de conduire un projet relatif à l'usage des nouvelles technologies de l'information dans le cadre de l'audit, afin de mesurer les incidences potentielles à prendre en compte dans les standards ISA. Il mentionne pour finir différents autres sujets issus des contrôles dont l'examen par l'IAASB pourrait intervenir utilement à l'issue de la finalisation des projets prioritaires.

#### **2.4. Les échanges avec les réseaux internationaux d'audit**

L'IFIAR, à travers son groupe de travail « Global Audit Quality Working Group », organise des discussions avec les représentants des six principaux 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 améliorations observées dans les domaines identifiés. Une comparaison entre les résultats des revues internes de qualité menées au sein de ces réseaux et les constats effectués par les contrôleurs des autorités membres de l'IFIAR est notamment réalisée afin d'analyser leur cohérence. Le groupe de travail examine également les systèmes de mesure des défaillances identifiées au sein des réseaux, de façon à pouvoir évaluer les améliorations réalisées à ce titre. Ainsi, l'objectif de réduction de 25 %, sur une période de quatre ans, a été fixé à l'issue des échanges avec les réseaux.

Des rencontres entre représentants de l'IFIAR et des représentants des six principaux réseaux d'audit ont eu lieu en mars 2016 à Washington et en novembre 2016 à Singapour.

#### **2.5. Les bonnes pratiques en matière de coopération**

Le H3C est membre du groupe de l'IFIAR qui traite des questions de coopération internationale. Ce 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 a préparé en 2015 un accord multilatéral entre régulateurs membres de l'IFIAR (« *Multilateral Memorandum of Understanding* »), dont le principe avait été adopté lors de la séance plénière de l'IFIAR d'avril 2015.

En 2016, le groupe a évalué les systèmes de supervision de 23 juridictions candidates à la signature du MMOU, leur capacité à coopérer, ainsi que leurs dispositions nationales relatives à la confidentialité et au secret professionnel. Le dossier de candidature du H3C et celui de 20 autres régulateurs ont été présentés et acceptés par l'IFIAR. Le MMOU a été signé au cours de la réunion plénière de l'IFIAR qui s'est tenue en avril 2017 à Tokyo.



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

Le groupe de liaison de l'IFIAR entretient un contact régulier avec des représentants des investisseurs. Il organise, lors de chaque réunion plénière, une rencontre avec un groupe représentatif, 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. Un groupe consultatif composé de représentants d'investisseurs et de comités d'audit a été constitué en 2016. Ce groupe est sollicité régulièrement pour apporter différents points de vue externes sur les sujets abordés par l'IFIAR.

## 2.7. Les relations avec les régulateurs susceptibles de devenir des membres de l'IFIAR

Le Haut Conseil a été sollicité pour évaluer des autorités candidates à l'adhésion à l'IFIAR et favoriser les contacts avec les organes de supervision de l'audit en cours de création dans des pays non-membres de l'IFIAR. Ces activités relèveront à terme de l'équipe permanente du secrétariat de l'IFIAR lorsque cette dernière aura été totalement mis en place.





3

## Les relations bilatérales et les accords de coopération

### 3.1. Signature d'un accord avec le régulateur japonais

Le 15 avril 2016, le Haut conseil du commissariat aux comptes a signé un accord de coopération avec ses homologues japonais, le *Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPA AOB)* et le *Financial Service Agency (FSA)*. Cet accord prend la

forme d'un échange de lettres d'engagements réciproques entre les autorités.

Il est notamment fondé sur la décision de la Commission Européenne du 5 février 2010, qui reconnaît l'adéquation aux règles européennes du système de surveillance des auditeurs au Japon.

Il a pour objet l'échange d'informations relatives à des auditeurs soumis à la compétence à la fois du H3C et du CPA AOB/FSA, organismes de régulation japonais.

Ces informations pourront porter notamment sur des documents de travail des autorités et des rapports de contrôle.

Des dispositions relatives à la protection des données personnelles jointes à la lettre d'engagement ont fait l'objet d'une autorisation préalable de la Commission nationale informatique et libertés (CNIL).

### Les autres accords de coopération en vigueur au 31 décembre 2016

#### Protocole de coopération avec l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision suisse (ASR)

Signé le 18 janvier 2013, il permet l'échange d'informations entre le H3C et l'ASR dans le respect des conditions fixées par l'accord. 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)

Conclu le 6 juin 2013, il permet le partage d'informations et de documents entre le H3C et le CCRC, notamment de documents de travail et de rapports de contrôle, dans le respect des conditions fixées par l'accord, et facilite l'inscription des contrôleurs légaux auprès du H3C et du CCRC. Le protocole ne prévoit pas la mise en œuvre de contrôles, en dehors de leur pays respectif, par l'autorité canadienne ou française.

### 3.2. Renouvellement de l'accord avec le régulateur américain (PCAOB)

Le 13 décembre 2016, le Haut Conseil du commissariat aux comptes et le *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* ont renouvelé pour une période de 3 ans leur accord de coopération signé en 2013.

Ce renouvellement s'inscrit dans le prolongement des décisions de la Commission européenne du 14 juillet 2016, qui ont accordé au PCAOB les statuts d'adéquation et d'équivalence des systèmes de supervision publique pour une période de six ans allant du 1<sup>er</sup> août 2016 au 31 juillet 2022.

Le renouvellement de cet accord a été l'occasion de mettre en conformité les dispositions de celui-ci avec, d'une part, l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, qui transpose les dispositions de la directive 2006/43/CE modifiée relative aux contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, et, d'autre part, le règlement européen n° 537/2014 du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.

L'accord entre le H3C et le PCAOB permet des échanges d'informations entre les deux autorités dans des conditions strictement encadrées par le protocole.



Il prévoit, par ailleurs, la possibilité d'exercer des contrôles conjoints en France et aux États-Unis, pour les cabinets d'audit soumis à la surveillance à la fois du H3C et du PCAOB, dans des conditions qui garantissent notamment la confidentialité des informations échangées.

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

L'accord de coopération renouvelé et l'accord spécifique relatif aux données personnelles sont entrés en vigueur pour une durée de trois ans à compter du 13 décembre 2016.

L'activité conjointe avec le PCAOB en matière de contrôles est présentée dans le chapitre « Contrôler »

### 3.3. Le *Multilateral memorandum of understanding (MMOU)* entre membres de l'IFIAR

Afin de faciliter la coopération entre ses membres, l'IFIAR a préparé un « *Multilateral memorandum of understanding (MMOU)* » ayant pour objet l'échange d'informations relatives à la supervision de l'audit. Ce document non contraignant est susceptible d'être signé par les membres de l'IFIAR qui souhaitent y avoir recours. Le texte du MMOU a été élaboré par l'IFIAR en juin 2015. Il ne prévoit pas la réalisation de contrôles conjoints par les autorités signataires.

En 2016, une procédure a été mise en œuvre afin que les membres de l'IFIAR des pays intéressés par la signature du MMOU se portent candidats. Une évaluation de la capacité de ces pays à coopérer et à protéger la confidentialité des informations échangées a été effectuée, puis soumise aux différents candidats. Le Haut conseil s'est porté candidat et a bénéficié d'une évaluation positive. Le MMOU a été signé par le président du H3C au cours de la réunion plénière de l'IFIAR, le 4 avril 2017, à Tokyo.

### Signataires du MMOU IFIAR (avril 2017)

- H3C France
- FRC Royaume-Uni
- CVM Brésil
- FSC/FSS Corée du Sud
- AOB Malaisie
- POA Turquie
- CSSF Luxembourg
- AOA Slovaquie
- AOA Îles Caïman
- PAOB États-Unis
- FMA Nouvelle-Zélande
- AFM Pays-Bas
- FMA Liechtenstein
- CPAB Canada
- GFSC Gibraltar
- FAOA Suisse
- PAOB République tchèque
- ASIC Australie
- DFSA Dubaï
- CPAAOB/FSA Japon
- FSC Taïwan







# 9

## Suivre la qualité et la compétitivité du marché de l'audit



Le Haut conseil est désormais chargé de suivre l'évolution du marché de la réalisation des missions de contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public. Cette nouvelle mission résulte de l'entrée en vigueur des dispositions de l'article 27 du règlement européen n° 537/2014.

Le Haut conseil a adopté son premier rapport relatif au marché de l'audit en France le 9 juin 2016.

Ce rapport contient des chiffres de référence relatifs au marché, qui permettront de suivre ses évolutions à l'issue de la mise en œuvre de la réforme de l'audit, ainsi qu'une description des nouvelles attributions des comités d'audit.

Une coordination européenne entre autorités européennes a été mise en place en 2016 en vue de favoriser une harmonisation de ces rapports. Le CEAOB poursuivra les travaux de coordination sur ce sujet afin de faciliter dans les années à venir un suivi du marché européen.



1

## La mise en place d'un suivi du marché européen

L'article 27 du règlement n° 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public prévoit un suivi de la qualité et de la compétitivité du marché. En application de cet article, les autorités européennes de supervision de l'audit sont chargées de suivre régulièrement l'évolution du marché de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux entités d'intérêt public. Elles doivent notamment évaluer les niveaux de concentration du marché, les risques pesant sur celui-ci en cas de lacunes de l'un des acteurs du marché, et les mesures nécessaires pour atténuer ces risques.

Un premier rapport sur ces sujets était attendu pour le 17 juin 2016, soit le jour de l'entrée en vigueur du règlement.

Cette contrainte calendaire a conduit le Haut conseil, dès l'année 2015, à collecter auprès de la CNCC les informations disponibles utiles à la réalisation de ce suivi, et à engager des travaux de coordination avec ses homologues européens.

2

## La coordination des rapports au niveau européen

La Commission européenne se fonde sur les rapports nationaux des autorités européennes pour préparer un rapport commun sur l'évolution du marché au sein de l'Union européenne. Ce rapport commun est destiné à être soumis au Conseil Européen, à la Banque centrale européenne et au Comité européen du risque systémique, ainsi que, le cas échéant, au Parlement européen.

Aussi, afin de faciliter par la suite les travaux de consolidation des rapports nationaux au plan européen, les autorités nationales et la Commission européenne ont défini différents indicateurs susceptibles d'être suivis dans les différents pays européens, préalablement à l'émission des premiers rapports nationaux. Le Haut conseil a contribué à ces travaux préparatoires initiés dans le cadre de l'EGA OB.

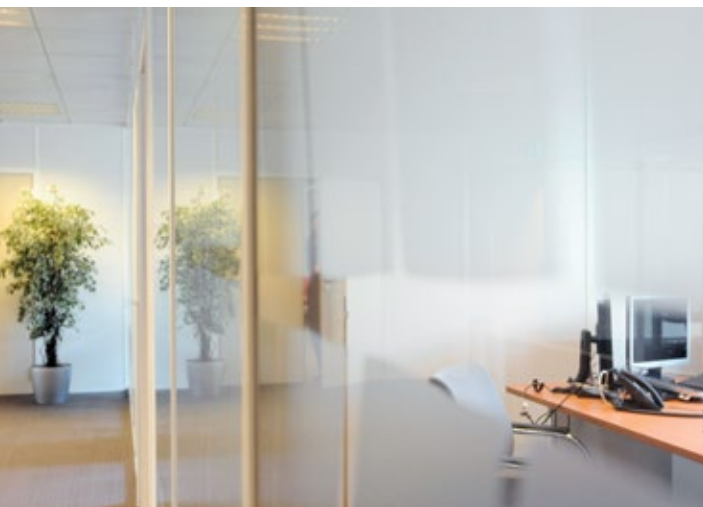
Les travaux de coordination se poursuivent depuis novembre 2016 dans le cadre du CEA OB, au sein du sous-groupe « suivi du marché » constitué à cet effet. Le Haut conseil apporte une contribution active aux travaux de ce sous-groupe.

3

## L'élaboration du premier rapport sur le marché de l'audit en France

Pour émettre son premier rapport sur le marché de l'audit en France, le Haut conseil a utilisé les données recensées auprès des commissaires aux comptes. Il s'est appuyé sur les informations qu'ils avaient déclarées en 2015 et qui sont centralisées dans une base de données relative à leur activité gérée par la CNCC.

Les informations de cette base de données n'étant toutefois pas suffisantes pour assurer le suivi requis, le Haut conseil a sollicité directement les représentants en France des plus grands réseaux





d'audit européens en vue de collecter des données complémentaires relatives notamment à leur chiffre d'affaires.

Le Haut conseil a également pris attache auprès de l'Autorité de la concurrence, membre français du réseau européen de la concurrence, en vue de favoriser un partage d'expérience entre les deux autorités concernant leurs connaissances respectives du marché du commissariat aux comptes.

Son premier rapport sur le marché de l'audit en France a été adopté par le Collège le 9 juin 2016. Il figure en annexe. Quelques chiffres clés relatifs au marché du contrôle légal des comptes sont consignés ci-après.

Dans le prolongement de cette première publication, le Haut conseil étudie les évolutions nécessaires pour faciliter à l'avenir la collecte et la production des données requises pour assurer un réel suivi du marché de l'audit. Ces travaux devront être finalisés avant l'émission du prochain rapport de suivi du marché qui est attendu au plus tard dans trois ans.

## L'évaluation des travaux des comités d'audit

L'article 27 du règlement européen n° 537/2014 introduit à compter du 17 juin 2016 des dispositions qui visent à évaluer le travail des comités d'audit. Cette évaluation incombe aux autorités nationales de surveillance des commissaires aux comptes.

Pour respecter cette nouvelle obligation, le Haut conseil prend d'ores et déjà les mesures nécessaires pour lui permettre de procéder à cette évaluation afin d'en rendre compte dans son prochain rapport national de suivi du marché. Sur ce point également, des travaux sont en cours au sein du CEAOB en vue d'harmoniser les indicateurs permettant d'évaluer le travail des comités d'audit, les informations à suivre à cet effet, et les mesures prises par les régulateurs nationaux afin de remplir toutes les exigences posées par le règlement européen à ce titre.

### Les chiffres clés du rapport 2016

Environ 220 000 entités françaises ont bénéficié d'un contrôle légal de leurs comptes en 2015.

- 1,1 % des entités (2 470) sont des « entités d'intérêt public » selon leur définition 2015, antérieure à l'entrée en vigueur de la réforme.
- 13 494 commissaires aux comptes personnes physiques sont inscrits et donc habilités à exercer des missions de contrôle légal des comptes.
- 71 % des commissaires aux comptes signent un ou plusieurs rapports de commissaire aux comptes au cours de la période (EIP ou non EIP).
- 13 % des commissaires aux comptes signent un rapport pour des entités d'intérêt public EIP.

6 109 sociétés de commissaires aux comptes :

- 9 % des sociétés de commissaire aux comptes détiennent des mandats EIP (565 sociétés) ;
- 33 % des cabinets détiennent moins de 6 mandats de commissaire aux comptes ;
- 5 % des cabinets détiennent plus de 100 mandats ;
- 2 428 millions d'euros : c'est le montant total annuel des honoraires issus des mandats de commissaires aux comptes en France, dont 379 millions d'euros correspondent aux entités EIP.

10 réseaux totalisent 57,2 % des honoraires de commissariat aux comptes tous mandats confondus, et 91 % des honoraires facturés à des entités EIP.







# Annexes





## Annexe 1

## Présentation des comptes 2016 du Haut conseil

## &gt; BILAN DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES (MONTANTS EN EUROS)

ACTIF		EXERCICE 2016			EXERCICE 2015 NET
		BRUT	Amortissements	NET	
			Provisions		
ACTIF IMMOBILISÉ	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	379 794	59 533	320 261	3 741
	Brevet, Licences, Logiciels	283 794	59 533	224 261	3 741
	Avances et acomptes	96 000	-	96 000	0
	IMMOBILISATIONS CORPORELLES	475 400	378 615	96 784	147 018
	Installations techniques, matériel et outillage	0	0	0	0
	Autres	475 400	378 615	96 784	147 018
	Avances et acomptes	0	-	0	0
	IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES	173 705	-	173 705	173 905
	Autres	173 705	-	173 705	173 905
	<b>TOTAL I</b>	<b>1 028 899</b>	<b>438 148</b>	<b>590 751</b>	<b>324 664</b>
ACTIF CIRCULANT	CRÉANCES				
	Créances clients et comptes rattachés	0	0	0	0
	Autres	149 515	0	149 515	53 550
	VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT				
	Autres titres	295 653	0	295 653	198 881
	DISPONIBILITÉS	9 825 385	-	9 825 385	9 755 181
	<b>TOTAL II</b>	<b>10 270 552</b>	<b>0</b>	<b>10 270 552</b>	<b>10 007 612</b>
	<b>CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE (TOTAL III)</b>	<b>255 293</b>	<b>-</b>	<b>255 293</b>	<b>42 165</b>
<b>TOTAL GÉNÉRAL (I+II+III)</b>		<b>11 554 744</b>	<b>438 148</b>	<b>11 116 596</b>	<b>10 374 441</b>



PASSIF		EXERCICE 2016 AVANT AFFECTATION	EXERCICE 2015 AVANT AFFECTATION
CAPITAUX PROPRES	Réserves	9 636 834	10 043 501
	Résultat de l'exercice	187 750	- 379 550
	<b>TOTAL I</b>	<b>9 824 583</b>	<b>9 663 951</b>
PROVISIONS	Provisions pour risques	0	0
	Provisions pour charges	58 743	116 770
	<b>TOTAL II</b>	<b>58 743</b>	<b>116 770</b>
DETTES	Dettes fournisseurs et comptes rattachés	734 073	183 943
	Dettes fiscales et sociales	497 445	409 777
	Dettes sur immobilisations et comptes rattachés	0	0
	Autres dettes	1 751	0
	<b>TOTAL III</b>	<b>1 233 270</b>	<b>593 720</b>
	<b>PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE (TOTAL IV)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>TOTAL GÉNÉRAL (I+II+III+IV)</b>		<b>11 116 596</b>	<b>10 374 441</b>



> COMPTE DE RÉSULTAT DU HAUT CONSEIL DU COMMISSARIAT AUX COMPTES (MONTANTS EN EUROS)

PRODUITS D'EXPLOITATION	EXERCICE 2016	EXERCICE 2015
PRODUITS SPÉCIFIQUES (DROITS ET CONTRIBUTIONS) :	9 019 657	8 609 830
Droits et contributions	9 019 657	8 609 830
PRODUITS DES ACTIVITÉS ANNEXES	162 244	54 367
PRODUITS SUR AMORTISSEMENT ET PROVISIONS	86 371	0
<b>TOTAL I</b>	<b>9 268 272</b>	<b>8 664 197</b>
<b>TOTAL II</b>	<b>9 307 178</b>	<b>9 335 562</b>
CHARGES D'EXPLOITATION		
Achats non stockés de matières et fournitures	67 223	93 710
AUTRES CHARGES EXTERNES (DONT) :	1 936 875	1 908 075
Sous-traitance générale et crédit bail	13 707	17 506
Locations (immobilières et mobilières), charges locatives	947 823	1 000 250
Entretien et réparations, maintenance	69 314	90 389
Documentation, colloques et séminaires	32 972	21 868
Rémunérations intermédiaires et honoraires, personnel extérieur à l'entreprise	286 222	36 656
Déplacements, missions et réceptions	197 159	287 722
Primes d'assurance	60 511	59 359
Frais postaux et frais de télécommunication	58 595	68 080
Frais de recrutement	41 970	64 950
Formation	48 355	68 738
Publicité, publications	29 353	32 898
Autres prestations	117 895	124 376
Divers	32 999	35 284
Impôts, taxes et versement assimilés	797 196	763 547
Rémunérations du personnel	4 597 472	4 632 631
Charges sociales, de prévoyance, abondement divers	1806 938	1 825 580
Dotations aux amortissements et aux provisions	101 474	112 019
<b>1 - RÉSULTAT D'EXPLOITATION (I-II)</b>	<b>- 38 906</b>	<b>- 671 365</b>



	EXERCICE 2016	EXERCICE 2015
PRODUITS FINANCIERS (III)	163 155	177 051
Aucun intérêt de produits assimilés	163 555	177 051
CHARGES FINANCIÈRES (IV)	0	0
<b>2 - RÉSULTAT FINANCIER (III-IV)</b>	<b>163 155</b>	<b>177 051</b>
<b>3 - RÉSULTAT COURANT (I-II+III-IV)</b>	<b>124 249</b>	<b>- 494 314</b>
PRODUITS EXCEPTIONNELS (V)	63 561	126 723
Sur opérations de gestion	63 561	126 723
Sur opérations en capital	0	0
CHARGES EXCEPTIONNELLES (VI)	60	11 959
Sur opérations de gestion	60	11 959
Sur opérations en capital	0	0
<b>4 - RÉSULTAT EXCEPTIONNEL (V-VI)</b>	<b>63 501</b>	<b>114 764</b>
TOTAL DES PRODUITS (I+III+V)	9 494 988	8 967 971
TOTAL DES CHARGES (I+III+VI)	9 307 238	9 347 521
<b>DÉFICIT (-) OU EXCÉDENT</b>	<b>187 750</b>	<b>- 379 550</b>



## Annexe aux comptes

### Le cadre juridique

Le cadre juridique régissant la comptabilité du H3C est précisé par l'article R. 821-14-5 du code de commerce aux termes duquel :

- les comptes du H3C sont établis selon les règles du plan comptable général,
- le compte financier est établi par l'agent comptable et soumis par le président du H3C au Haut conseil qui entend l'agent comptable. Il est arrêté par le Haut conseil et communiqué à la Cour des comptes par le président du Haut conseil.

La tenue des comptes respecte les principes généraux de prudence, de régularité, de sincérité et d'image fidèle de la situation financière du Haut conseil.

Le 20 avril 2017, le H3C a approuvé les comptes de l'année 2016 et a décidé d'affecter le résultat de l'exercice de 187 750 euros en réserves.

### Le bilan

Le total du bilan est de 11 116 596 euros.

L'actif immobilisé du H3C représente 590 751 euros, dont 173 705 euros d'immobilisations financières correspondant principalement à un dépôt de garantie de loyers. Les immobilisations incorporelles sont en hausse et s'expliquent par des investissements informatiques pour un montant de 270 534 euros.

Les durées d'amortissement pratiquées, selon le mode linéaire, sont les suivantes :

- Immobilisations incorporelles : 3 ans
- Immobilisations corporelles :
  - Mobilier : 10 ans
  - Matériel informatique : 5 ans
  - Installations générales, agencements, aménagements divers : 10 ans

Les créances d'exploitation s'élèvent à 149 515 euros et concernent principalement des avances et acomptes versés.

Les disponibilités sont de 9 825 385 euros. Elles sont placées sur des comptes à terme et sur des livrets ouverts auprès d'établissements mutualistes.

Les charges constatées d'avance recouvrent principalement le loyer du 1<sup>er</sup> trimestre 2017 (paiement terme à échoir).

Les capitaux propres s'élèvent à 9 824 583 euros. Ils se composent essentiellement des réserves constituées lors des exercices antérieurs pour 9 636 834 euros et du résultat de l'exercice 2016 de 187 750 euros.

Les provisions pour charges de 58 743 euros concernent la provision relative aux engagements de retraites et avantages similaires. En 2015, le H3C a décidé de passer à la méthode préférentielle en matière de comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires, qui consiste à provisionner la totalité desdits engagements.

Les dettes d'exploitation sont de 1 233 270 euros. Elles correspondent en grande partie à des dettes sociales et fiscales de 497 446 euros et aux dettes fournisseurs pour un montant de 734 073 euros dont une partie sont des factures en cours de règlement à la date de clôture de l'exercice.

### Le compte de résultat

Le résultat de l'exercice est un bénéfice qui s'établit à 187 750 euros.

Le résultat d'exploitation – 38 906 euros est couvert par le résultat financier 163 155 euros et le résultat exceptionnel 63 501 euros.

Les produits d'exploitation s'élèvent à 9 268 272 euros et sont notamment constitués :

- des droits et contributions dus par les commissaires aux comptes au titre de l'année 2016 représentent 6 283 157 euros ;
- de la cotisation à la charge de la CNCC versée par cette dernière de 2 736 500 euros pour l'année.

La reprise sur provisions de 11 522 euros correspond aux indemnités de fin de carrière éteintes dans le courant de l'exercice 2016.

Les produits financiers s'élèvent à 163 155 euros et résultent du rendement de la trésorerie placée.

Les produits exceptionnels sont d'un montant de 63 561 euros et résultent pour l'essentiel d'un versement complémentaire au titre de 2015 de la CNCC.





Les charges s'élèvent à 9 307 178 euros :

- les charges de personnel sont de 4 597 472 euros et les charges sociales de 1 806 938 euros ;
- les autres charges d'exploitation d'un montant 1 936 875 euros quasi stables par rapport à l'année dernière se composent principalement du coût de location des locaux du Haut conseil 947 823 euros, de frais de déplacements, missions et réceptions 197 159 euros, de rémunérations d'intermédiaires et honoraires, personnel extérieur à l'entreprise pour 286 222 euros.

Le montant de la dotation annuelle aux amortissements est de 100 247 euros (immobilisations incorporelles pour 50 014 euros et immobilisations corporelles pour 50 233 euros). La hausse provient de la mise en service des investissements incorporels effectués en 2016.

Le montant de la dotation aux provisions d'exploitation est de 1 227 euros et concerne la charge de retraite de l'exercice 2016.

#### Engagements hors bilan

Les engagements de paiements futurs concernent le bail immobilier à échéance du 31 décembre 2018 pour 1 826 079 euros relatifs à l'immeuble occupé par le H3C situé au 10 rue Auber 75009 Paris.



## Annexe 2

## Lettre commune des régulateurs européens à l'IESBA, 12 avril 2016

12 April 2016

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  
"Proposed Revisions Pertaining to Safeguards in the Code - Phase 1"**

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 **"Proposed Revisions Pertaining to Safeguards in the Code - Phase 1"** issued in December 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
  - Audit Public Oversight Committee – Croatia
  - Cyprus Public Audit Oversight Board – Cyprus
  - Public Audit Oversight Board – Czech Republic
  - Danish Business Authority – Denmark
  - Auditors' Activities Oversight Council – Estonia
  - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
  - Abschlussprüferaufsichtskommission – Germany
  - Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board ELTE – Greece
  - Auditors' Public Oversight Authority – Hungary
  - Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority – Ireland
  - Financial Market Authority – Liechtenstein
  - Authority of Audit, Accounting, Property Valuation and Insolvency Management – Lithuania
  - Commission de Surveillance du Secteur Financier – Luxembourg
  - Quality Assurance Unit – Malta
  - Netherlands Authority for the Financial Markets – The Netherlands
  - Finanstilsynet – Norway
  - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários – Portugal
  - Romanian Public Interest Oversight Body of Accounting Profession – Romania
  - Auditing Oversight Authority UDVA – Slovakia
  - Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
  - Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Spain
  - Supervisory Board of Public Accountants, Revisorsnämnden – Sweden
  - Federal Audit Oversight Authority FAOA – Switzerland
  - Financial Reporting Council – United Kingdom
2. Our comments in this letter reflect those matters on which we have achieved a consensus amongst the above-mentioned audit regulators. Nevertheless, they are not intended to include all comments that might be provided by these individual regulators and their respective jurisdictions.



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.

#### **General comments**

##### *Consistency and enforceability*

5. One of the key areas of focus for us, as audit regulators, is the fact that the Code should allow for consistent application by different auditors. In order to drive consistent application, we need clear provisions in order to establish appropriate lines between situations that are permitted and those that are not. Consistency in application of the ethics provisions creates a level playing field for auditors, and is likely to improve the confidence of users in the audited financial statements.
6. We are in favour of enhancements to the Code which leave less room for interpretation and facilitate its enforceability. We encourage the Board, as it progresses in the project as in other instances, to use terminology which reduces the room for interpretation.
7. The notion of "safeguards" that protect auditors from threats to compliance with fundamental ethics principles, as used in the current Code, is not always applied in a consistent manner. We see an interest in clarifying the conditions in which a "safeguard" could be accepted by an auditor as a means to mitigate a threat.

##### *European context*

8. We note that the notion of "safeguards" is also used in the regulation which will be applicable in the European Union for auditors of public interest entities starting 17 June 2016.<sup>1</sup> We draw the Board's attention to the fact that, for us, there is an interest in ensuring that the notions used in the Code are consistent or at least compatible with those used in the European context.
9. Furthermore, we suggest that the Code take into account the level of requirements set by the European regulation. Indeed, a code that is less stringent than the legal framework in force would impair its potential interest for the countries applying this framework. Consistency with the applicable legal requirements for ethics would allow for a wider recognition of the Code.

#### **Specific comments**

In addition to the comments expressed above, several observations were made regarding the detail of the proposals included in the exposure draft. Those observations are set out hereafter.

10. *Addressing threats – situations where no safeguards are possible:* The proposals point to certain situations where the threat created would be so significant that no safeguards could reduce the threat to an acceptable level.<sup>2</sup> We encourage the Board to state clearly that there are situations in which no safeguards are possible and, rather than referring to examples,<sup>3</sup> link those situations with the requirement to take action such as, depending on the circumstances, not accepting or resigning from an engagement.

<sup>1</sup> For example, Regulation (EU) No 537/2014, articles 4, 5 and 6

<sup>2</sup> IESBA Safeguards ED §120.7 A1

<sup>3</sup> IESBA Code of Ethics Independence Sections C1 and C2



11. *Need to adapt the safeguards to the situation*: We believe that the Code should emphasize that safeguards are intended to eliminate or to reduce *specific* threats. We encourage the Board to define how specific safeguards address specific risks of non-compliance and to clarify the necessity for each threat to be linked to a specific action by the professional accountant.
12. *"Reasonable and informed third party"*: We see practical issues regarding application of this test by professional accountants and enforcement by audit regulators. We believe the proposals would benefit from further clarity. The proposals as currently drafted would appear to drive the conclusion that only another accountant could be this "third party". We would not agree with that conclusion. We believe that a wider range of stakeholders should be captured by the "third party" test. We believe that one of the fundamental characteristics of the third party is the notion of an assessment by an independent individual who is unrelated to the audit and/or network firm and has the ability to weigh the specific facts and circumstances and conclude in a manner that is devoid of bias in both fact and appearance. We encourage the Board to provide further clarity in this area.
13. *Re-evaluation of threats*: We believe that a re-evaluation of threats should not be restricted to the emergence of new information or changes in facts and circumstances. We believe the professional accountant should maintain a constant state of awareness and engage in periodic re-evaluation of threats throughout the duration of the relationship with the audited entity.
14. *Overall assessment of threats*: The proposals introduce a requirement to perform an overall assessment of judgements made and conclusions reached regarding threats to compliance with the fundamental principles but do not specify when such an overall assessment should occur. We invite the Board to clarify that aspect of the requirement.
15. *Structure of the Code*: We stress the need to provide a more explicit linkage between the fundamental principles in the conceptual framework, and the requirements and application material in the proposed revised Code relating to safeguards.

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        | • Lithuania       |
| • Bulgaria       | • Luxembourg      |
| • Croatia        | • Malta           |
| • Cyprus         | • The Netherlands |
| • Czech Republic | • Norway          |
| • Denmark        | • Portugal        |
| • Estonia        | • Romania         |
| • France         | • Slovakia        |
| • Germany        | • Slovenia        |
| • Greece         | • Spain           |
| • Hungary        | • Sweden          |
| • Ireland        | • Switzerland     |
| • Liechtenstein  | • United Kingdom  |



## Lettre commune des régulateurs européens à l'IAASB, 13 juin 2016

13 June 2016

To:

Mr Schilder  
Chair of the International Auditing and Assurance Standards Board

**Re.: Comment letter from European audit regulators relating to the IAASB's Invitation to Comment – “Enhancing Audit Quality in the Public Interest – A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits”**

Dear Mr Schilder,

1. A number of independent European audit regulators and/or oversight bodies (“audit regulators”) appreciates the opportunity to comment on the IAASB’s (“Board”) Invitation to Comment *“Enhancing Audit Quality in the Public Interest – A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits”*, issued in December 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
  - Audit Public Oversight Committee – Croatia
  - Cyprus Public Audit Oversight Board – Cyprus
  - Public Audit Oversight Board – Czech Republic
  - Danish Business Authority – Denmark
  - Auditors' Activities Oversight Council – Estonia
  - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes – France
  - Abschlussprüferaufsichtskommission – Germany
  - Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board ELTE – Greece
  - Auditors' Public Oversight Authority – Hungary
  - Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority – Ireland
  - Financial Market Authority – Liechtenstein
  - Authority of Audit, Accounting, Property Valuation and Insolvency Management – Lithuania
  - Commission de Surveillance du Secteur Financier – Luxembourg
  - Quality Assurance Unit – Malta
  - Netherlands Authority for the Financial Markets – The Netherlands
  - Finanstilsynet – Norway
  - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários – Portugal
  - Romanian Public Interest Oversight Body of Accounting Profession – Romania
  - Auditing Oversight Authority UDVA – Slovakia
  - Agency for Public Oversight of Auditing – Slovenia
  - Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Spain
  - Supervisory Board of Public Accountants, Revisorsnämnden – Sweden
  - Financial Reporting Council – United Kingdom
2. As European audit regulators we consider it important to pursue continuing improvement of standard setting for the audit profession. Our comments in this letter reflect those matters on which we have achieved a consensus amongst the above mentioned audit regulators. Nevertheless, they are not intended to include all comments that might be provided by these individual regulators and their respective jurisdictions.
3. In addition, given the format of the consultation that is a discussion paper and not an exposure draft, any comments made in this letter should be taken in that context and not be considered



definitive views on the topics included in the consultation paper. More informed views may be provided once the IAASB issues the planned exposure drafts on each of those topics.

#### **General comments**

##### *Public interest focus*

4. We agree with the principle articulated by the IAASB in the consultation paper to focus on issues that need to be addressed in the public interest. Indeed, the statutory audit has a public-interest function since a broader community of people and institutions rely on the quality of a statutory auditor's work.<sup>1</sup> To that end, auditing standards applicable in Europe by those statutory auditors should be conducive to the public good.<sup>2</sup>

##### *Auditor behaviour*

5. Many of the possible solutions proposed in the consultation document appear to relate to additional application material. We believe that enhancing only application material may lead to an insufficient change in auditor behaviour: we encourage the IAASB to also focus on enhancing the standards either through clarifications of existing requirements or new requirements, to support the principles in the standards.

##### *European context*

6. We draw the IAASB's attention to the provisions that auditors are required to observe according to the European legislation applicable to them in the areas covered by the ITC. Any requirements in the standards which would be inconsistent with the legal framework in force would impair the application of the ISAs and ISQC 1 in countries applying the European Union's legislation.

##### *Addressing audit regulators' concerns stemming from inspections*

7. We note that a number of potential areas of weakness identified during inspections and relating to professional scepticism, quality control and group audit have been recognized and taken into account by the IAASB in developing the ITC. We encourage the IAASB to continue to investigate areas of weaknesses identified during inspections and the possible solutions for those weaknesses which could be remediated through improving the standards, as it progresses in its work on this project, and to deal with the concerns raised by audit regulators in a timely manner.

##### *Professional scepticism*

8. We believe that professional scepticism is an element of auditor behaviour that has the potential to impact the audit in its entirety. As such, we agree that the approach taken by the IAASB to address professional scepticism holistically, and not only from an auditing standards perspective, is appropriate. However, we would have concerns if the focus of the IAASB project moved away from improving the current auditing standards.
9. In addition, we draw the IAASB's attention to the following aspects stemming from the European Audit Directive<sup>3</sup> which, in essence, relate to the work effort required from the auditor regarding professional scepticism:

---

<sup>1</sup> Directive 2006/43/EC Art. 26(3c)

<sup>2</sup> Directive 2006/43/EC whereas (9)

<sup>3</sup> Directive 2006/43/EC Art. 21(2)



- professional scepticism should be applied by the auditor throughout the audit;
  - the auditor shall maintain professional scepticism in particular when reviewing:
    - i. management estimates relating to fair values,
    - ii. the impairment of assets,
    - iii. provisions, and
    - iv. future cash flow relevant to the entity's ability to continue as a going concern.
10. We invite the IAASB to maintain its focus on setting the requirements for the exercise of professional scepticism at an appropriate level which takes into account the aforementioned provisions.

#### *Group audit*

11. We note that a number of concerns stemming from inspections regarding group audit have been taken into account by the IAASB in developing the ITC. We encourage the IAASB to pursue its focus on investigating the possible enhancements of the standards which would improve auditors' performance on those areas of group audits that most commonly give rise to inspection findings by European audit regulators.
12. In particular, we draw the IAASB's attention to the fact that several of those findings would appear to point to areas where the standards could be improved, namely:
- *Relating to the ISAs as a whole*: interrelations between ISA 600 and other ISAs;
  - *Relating to the group engagement team's understanding of the component auditor*: access to component information by the group auditor, assessment of the component auditor's competence;
  - *Relating to the determination of materiality*: determination of component materiality, of aggregation risk, of "significant" components;
  - *Relating to the assessment of risks and the planned responses to assessed risks*: assessment of risks of material misstatement at the group financial statements level, consideration of risks identified at component level in the group auditor's assessment of risk (and the responses to those risks);
  - *Relating to the audit of the consolidation process for group financial statements*: the group auditor's role regarding the substantive consolidation;
  - *Relating to the level of involvement of the group auditor in the audit of the component*: the level of involvement by the group auditor in component audits, the level of reliance by the group engagement team on component auditor reporting, the group auditor's role regarding the work of the component auditor during all phases of the audit;
  - *Relating to audit engagements where the engagement partner is in a different location from where the majority of audit work is performed (e.g. situations of so-called "letter box" companies)*: dealing with audits where all/most of the audit is performed in another jurisdiction.
13. In addition, we highlight the following topics covered by European legal provisions,<sup>4</sup> which we believe the IAASB should consider in further developing the standards:
- The group auditor's responsibility for the audit report issued on the consolidated financial statements;



- The group auditor's documentation of the work performed on the component, either by the component auditor or the group auditor;
  - The conditions for the reliance by the group auditor on the work of a component auditor.
14. Furthermore, to respond to the needs of jurisdictions in which joint audit is requested or allowed, we draw the IAASB's attention to the need for ISA 600 to take into account or be compatible with situations where the group audit is performed by joint auditors, since this allowed by European law.<sup>5</sup>

#### *Quality control*

15. As for group audit, we note that a number of concerns of European audit regulators relating to audit firm and audit engagement quality control have been taken into account by the IAASB in developing the ITC. We encourage the IAASB to pursue its focus on investigating the possible enhancements of standards which would improve auditors' performance on those areas of quality control that most commonly give rise to inspection findings by European audit regulators.
16. We draw the IAASB's attention to the fact that several of those findings would appear to point to areas where the standards could be improved, namely:
- *Relating to leadership responsibilities for audit quality*: role of management in audit quality, internal culture to promote audit quality ("tone at the top");
  - *Relating to human resources*: link between remuneration and audit quality;
  - *Relating to engagement performance, including EQCR*: objective, timing and extent of procedures for an Engagement Quality Control Review, selection of the reviewer, quality control for audit work performed in a different location, pre-issuance reviews, link between ISA 220 and ISQC 1;
  - *Relating to monitoring*: scope and frequency of review of firm-wide procedures, root cause analysis after findings, requirements in ISQC 1 for the firms to take action and/or remediate for external inspection findings;
  - *Relating to acceptance and continuance*: consideration of all ethical requirements, including locally applicable provisions;
  - *Relating to globally established policies at network level*: adaptation of global policies to take into account local requirements;
  - *Relating to complying with ethical requirements*: engagement partner's responsibilities, clarity on ethical requirements;
  - *Relating to proportionality*: the need to address the proportionate application of ISQC 1, depending on the size of the audit firm.
17. We highlight the fact that some of the topics mentioned above, as well as other areas related to quality control, are covered by European legal provisions<sup>6</sup> which we believe the IAASB should consider in further developing the standards, for example:
- The responsibility of the engagement partner when audit work is outsourced;
  - Engagement quality control reviews, in particular, the documentation of those reviews;
  - Audit firms' internal monitoring of findings;

<sup>5</sup> Regulation (EU) No 537/2014 Art.17(4)(b)

<sup>6</sup> Directive 2006/43/EC Art. 24a and 24b, and Regulation (EU) No 537/2014 Art. 6.1, 8 and 13



- Remuneration policies applying to all persons involved in, or in a capacity to influence the conduct of the audit engagement;
  - Internal control measures for dealing with and recording incidents which have, or may have, serious consequences for the integrity of the firm's activities or on the audit firm's or engagement partner's independence, including in the case of a group audit;
  - Disclosures regarding a firm's quality control system in the transparency report;
  - The scalability of quality control measures, including engagement quality control review.
18. We encourage the IAASB to take into account the existence of joint audit situations,<sup>7</sup> in particular in determining the extent of the requirements for engagement quality reviews in those situations.

We thank you for the opportunity to comment on the document. 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        | • Lithuania       |
| • Bulgaria       | • Luxembourg      |
| • Croatia        | • Malta           |
| • Cyprus         | • The Netherlands |
| • Czech Republic | • Norway          |
| • Denmark        | • Portugal        |
| • Estonia        | • Romania         |
| • France         | • Slovakia        |
| • Germany        | • Slovenia        |
| • Greece         | • Spain           |
| • Hungary        | • Sweden          |
| • Ireland        | • United Kingdom  |
| • Liechtenstein  |                   |

<sup>7</sup> Regulation (EU) No 537/2014 Art.17(4)(b)



## Annexe 4

## Lettre IFIAR à l'IESBA, 10 mai 2016



May 10, 2016

Submitted electronically to [StavrosThomadakis@ethicsboard.org](mailto:StavrosThomadakis@ethicsboard.org)

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

COMMENTS ON THE IESBA EXPOSURE DRAFT: *PROPOSED REVISIONS PERTAINING TO SAFEGUARDS IN THE CODE – PHASE 1*

Dear Dr Thomadakis

1. The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) appreciates the opportunity to comment on the International Ethics Standards Board for Accountants' (IESBA) Exposure Draft, *Proposed Revisions Pertaining to Safeguards in the Code – Phase 1*. As an international organisation of independent audit oversight regulators that share the goal of serving the public interest and enhancing investor protection, the IFIAR is committed to improving audit quality globally through the promotion of high-quality auditing and professional standards, as well as other pronouncements and statements.
2. The IFIAR's 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 organisations that have an interest in audit quality.
  - Forming common and consistent views or positions on matters of importance to its members, while 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 the IFIAR. However, the comments are not intended to include, or reflect, all of the 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 of the proposals by the IFIAR.



#### *General Comments*

5. The IESBA Code of Ethics (the Code) is used by some IFIAR members, but not by all of them. Moreover, a number of audit firms have voluntarily committed to complying with the Code. As a result, the IFIAR has an interest in enhancing the quality, clarity and enforceability of the Code.
6. As audit regulators, we believe that the Code should be clear and enforceable and allow for audits to be performed on a consistent basis.
7. We wish to highlight certain areas in the proposed amendments that are concerned with quality, clarity and enforceability and could be further enhanced to meet our expectations.

#### *Reasonable and Informed Third Party*

8. The proposals expand the description of the reasonable and informed third party but we have concerns with how the concept can be applied in practice. Specifically, we recommend that the Board considers the appropriateness of the proposed definition of "reasonable and informed third party" which, as currently drafted, appears to imply that such a third party could only be, de facto, another professional accountant.

#### *Identification of Threats and Link with Safeguards*

9. As the threats and safeguards approach is dependent on a firm's self-analysis and self-review, there should be a stronger requirement for the firm to actively consider all the different types of threats that could arise.<sup>1</sup> We believe that giving greater prominence to the types of threats that the audit firm is required to consider, by including them directly in the requirements, would encourage greater consistency in application.
10. Additionally, the proposal does not sufficiently highlight the need for a strong correlation between threats and safeguards. We urge the Board to emphasize the importance of that correlation by expanding the requirements to that effect.

#### *Addressing Threats*

11. The proposals indicate, in the application material<sup>2</sup> and examples<sup>3</sup> that situations exist where the threat created would be so significant that no safeguards could reduce it to an acceptable level, and that the professional accountant would have no option but to decline or discontinue the engagement. We believe that more emphasis should be placed on those situations, and that those cases should be dealt with in the requirements of the Code: an obligation for action should be attached to those cases.

#### *Clarification of Timing of Re-Evaluation of Threats and Overall Assessment*

12. We do not believe that a re-evaluation of threats should be restricted to the emergence of new information, but rather as a constant state of awareness. We believe the professional accountant should at least engage in periodic re-evaluation of threats on a timely basis to evaluate new information or potential changes in facts and circumstances.
13. Similarly, we note that it is unclear in the proposals when the overall assessment<sup>4</sup> should be performed. Provisions on timing should be added in this regard.

<sup>1</sup> Safeguards ED proposed paragraph 120.5 A2

<sup>2</sup> Safeguards ED proposed paragraph 120.7 A1

<sup>3</sup> IESBA restructured Code sections C1 and C2

<sup>4</sup> Safeguards ED proposed paragraph R120.9



*Structure of the Code*

14. We believe it is imperative that the requirements of the Code are sufficiently robust and lend themselves to being enforced. Furthermore, we stress the need to provide a more explicit linkage between the fundamental principles in the conceptual framework, and the requirements and application material in the proposed revised Code to mitigate the risk that some material could be seen as a list of examples to be addressed rather than material to support the assessments made by the professional accountant.<sup>5</sup>
15. The proposed amendments suggest that definitions are categorised as application material. We urge the Board to revisit how definitions are dealt with in the Code. Consideration should be given to a glossary of terms or identifying definitions as such within the Code, given their importance in the understanding of the Code.

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

<sup>5</sup> Safeguards ED proposed section 300.2





June 24, 2016

Prof Arnold Schilder  
Chairman  
International Auditing and Assurance Standards  
Board  
529 Fifth Avenue  
New York  
10017 USA

Subject: COMMENTS ON THE IAASB INVITATION TO COMMENT: *ENHANCING AUDIT QUALITY IN THE PUBLIC INTEREST*

Dear Prof Schilder,

1. The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) appreciates the opportunity to comment on the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) Invitation to Comment, Enhancing Audit Quality in the Public Interest. As an international organisation of independent audit oversight regulators that share the 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, as well as other pronouncements and statements.
2. The IFIAR's 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 organisations that have an interest in audit quality.
  - Forming common and consistent views or positions on matters of importance to its members, while 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 the IFIAR. However, the comments are not intended to include, or reflect, all of the 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 the IFIAR.

**General comments**

*Focus on public interest*

5. As audit regulators, we believe that consideration of the public interest, including the needs of investors and other users, should drive the projects to enhance auditing standards. We note that the IAASB has placed specific emphasis in the ITC on identifying relevant issues to be addressed by the projects, in the public interest. We encourage the IAASB to continue to maintain its focus on the public interest as it proceeds in its consideration of the issues identified as relevant in the ITC and the development of the revised standards.

*Scope of ITC project*

6. We note that a number of areas of concern which were raised by members of IFIAR with the IAASB have been included for consideration in the consultation paper. We encourage the IAASB to investigate further the possible solutions currently set out in the ITC, to ensure that the revised standards lead to improvements in audit quality, in a timely manner. We would, however, like to draw the IAASB's attention to our detailed comments regarding some of the possible solutions, which are set out in the individual topic sections of this letter.
7. We do not, in this letter, provide final views on the possible changes envisaged since the drafting of the text of those changes in the standards is not available at this stage of the consultation.

*Over-emphasis on the development of guidance and application material*

8. Many of the possible solutions set out in the ITC appear to focus primarily on the development of additional guidance and application material in the standards, as opposed to enhancing the requirements included in the standards. We believe that this is likely to have a limited impact on auditor behaviour in practice. Accordingly, we encourage the IAASB, as it progresses in its work, to direct its focus at enhancing the relevant requirements. Concomitantly, we believe that the IAASB should assess whether issues can be addressed by improving or clarifying current requirements rather than creating new application material to be included in the standards.

**Professional scepticism**

9. We support the IAASB's commitment to address the topic of professional scepticism in order to find actions that the IAASB and others could take to enhance the application of professional scepticism since this issue is indeed linked with audit regulators' findings (as mentioned in the [2014 IFIAR Inspection Findings Survey Report](#) and [2015 IFIAR Inspection Findings Survey Report](#)).
10. The ITC states that the IAASB's current efforts on quality control and group audits provide opportunities to reinforce the concept of professional scepticism [ITC §38]. In our view, the ITC does not allow for a clear view of the direction the IAASB wishes to take regarding professional scepticism in relation to quality control (ISQC 1 and ISA 220) and group audit (ISA 600). Please refer



to our specific comments on professional scepticism in the Group Audit and Quality Control sections of this letter.

*Improvement of professional scepticism driven by enhancements in the IAASB standards*

11. We believe that auditor's behaviour would be enhanced by ensuring that requirements sufficiently reflect the application of professional scepticism throughout the audit process in conjunction with further exploring behavioural aspects, training, clearer language in the standards and other issues. Although not a complete list, we believe that the IAASB should ensure that the following standards sufficiently promote the application of professional scepticism:

- ISA 315, ISA 330 ISA 500 and ISA 520 – when performing risk assessment procedures, in designing and implementing appropriate responses to those risks as well as when performing audit procedures (including substantive analytical procedures and analytical procedures near the end of the audit).
- ISA 320 and ISA 450 – when applying the concept of materiality in both planning and performing the audit, and in evaluating the effect of identified misstatements (including any uncorrected misstatements).
- ISA 620 – when using the work of an expert.

Additionally, the ITC sets out how the IAASB will stress the importance of professional scepticism as part of its work to revise ISA 540 [ITC §39]. Accounting estimates generally involve a high level of management judgment and therefore there is an increased risk of unintentional or intentional management bias. We support the IAASB in investigating further how ISA 540 can be strengthened to improve the focus on auditors approaching accounting estimates with a more questioning mindset and in highlighting the need to consider the effect of contradictory audit evidence that comes to the auditor's attention, rather than an approach overly focused on corroboration.

We encourage the IAASB to consider whether other standards might require comparable attention.

12. We also encourage the IAASB to identify further factors that can encourage the application of professional scepticism as well as those that inhibit the application of professional scepticism. In particular we believe that the effect on the application of professional scepticism of cost and profit pressures, client relationship pressures, deadline and workload pressures and resourcing pressures within the firms, deserve further consideration.

*Timing of the projects*

13. We welcome the IAASB's initiative to address the topics of professional scepticism, quality control and group audit as a whole. However, we note that the ITC indicates that the way forward for the professional scepticism project will significantly lag behind the way forward for the projects on quality control and group audits. We draw the IAASB's attention to the need to remain committed to an integrated approach in addressing professional scepticism within other current



projects. The difference in timelines should not result in differing enhancements of consideration of professional scepticism in ISQC 1, ISA 220 and ISA 600.

**Quality control**

*Tone at the top of the firm, including leadership responsibilities for quality*

14. Senior management within the firm taking responsibility for audit quality is critical for setting an appropriate tone at the top and culture within the firm. In order to achieve this, the IAASB should consider defining clear responsibilities regarding firms' leadership being 'in control' of audit quality, including promoting a culture which supports appropriate professional scepticism, and related firm governance matters.

*New quality management approach*

15. We note that the ITC describes a significant change from the current approach to a quality management approach. Although we do not have any specific objections to the quality management approach, there is limited information at this stage for us to fully assess its merits.
16. For purposes of further developing this approach, we have provided some examples where further clarity is required:
  - a. The linkage between firm governance and the quality management approach needs to be clear.
  - b. If a quality management approach is adopted, the IAASB needs to consider the implications for other auditing standards, for example ISA 220 and ISA 600 to ensure consistency in managing audit quality at an engagement level and in a group audit context respectively.
  - c. It is unclear how the IAASB would successfully blend the current and strengthened requirements into a revised risk based approach to quality control, which is scalable, in order to provide sufficient direction for firms to implement an effective system.
  - d. If a quality management approach is adopted, the IAASB will need to establish provisions for setting quality objectives and identifying quality risks, since any error or omission at the risk assessment stage could lead to significant risks at the audit firm level that are not properly addressed.

*Quality control at an engagement level*

17. In order to improve audit quality at engagement level, we believe that establishing a framework for the audit engagement partners to determine the appropriate level of their involvement in the respective engagements would be necessary.
18. In ISA 220, such an approach would have the potential to drive change (for example, by requiring more audit engagement partner involvement in higher risk areas of the audit or when circumstances lead to an elevated level of audit quality risk). Establishing limitations on what can be delegated by the audit engagement partner could also be considered (for example, review of audit work relating to significant risks).



19. In ISA 600 this type of approach would aid the group audit engagement partner to determine the appropriate level of involvement in respect of the work performed by component auditors. Further comments addressing the use of audit work performed by component auditors are included in the Group Audit/ISA 600 section of this letter.

*Quality control policies and procedures operating through a network*

20. We recognise the importance of considering quality control policies and procedures operating through a network. However, we would caution how the IAASB considers such an approach and the impact that approach may have on audit quality. Any proposed revisions would need to ensure that, before relying on any network procedures, the local firm has sufficient evidence about the effectiveness of the global network controls, for example consideration of the nature, extent and results of global monitoring arrangements over global controls, the local firm's determination of which global controls are appropriate in the local environment and include an overarching requirement that the local firm issuing the audit report will need to obtain the necessary information relating to the competence and performance of other network personnel participating in the audit. There may also be operational issues such as restricted access in certain jurisdictions as well as consideration of the completeness of information obtainable by the local firms from the global network.

*Engagement Quality Control Reviews ('EQCRs')*

21. We note that the ITC does not clearly address the objective of engagement quality control reviews, although the issue has been recognised. We believe that a clearly defined objective needs to be articulated for the EQCR in order to drive improved behaviour by engagement quality control reviewers and audit firms in performing reviews and establishing policies and procedures for EQCR respectively.
22. We encourage the IAASB to clarify and highlight throughout the standards, the fundamental principle of professional scepticism in the performance of an EQCR. This can be reflected in changes that require the engagement quality control reviewer to review and challenge the audit work performed in respect of the judgemental and higher risk areas, thereby clearly addressing the significant decisions made by the engagement partner.
23. There is a lack of granularity in the ITC on the criteria for selecting engagement quality control reviewers. The criteria for selection should consider the results of audit quality assessments, both external and internal, and links with the relevant ethical provisions in respect of long association with an audit client.

*Monitoring*

24. The discussion in the ITC relating to monitoring focuses on root cause analysis and the consideration of external inspection findings. We believe it is also important that issues relating to firm's internal monitoring are addressed. In particular, the IAASB needs to review the requirements relating to internal monitoring reviews of individual audit engagements in order to avoid 'compliance' focus, or a so called "tick-box approach" and to promote an approach focussed on substantive reviews of the quality of work performed on higher risk and judgemental



areas, with appropriate time and resources allocated for this. Firms' approaches to internal monitoring should allow for comparison to external inspections performed by regulators.

25. Further, internal monitoring reviews of 'firm wide' controls need to be given greater weight and their effectiveness assessed in light of findings from internal monitoring of individual audit engagements. If a quality management approach is adopted, it is essential that the audit firm can demonstrate that its internal controls over audit quality are effective.
26. Regarding root cause analysis, we support appropriate requirements for audit firms to perform root cause analysis on weaknesses identified through internal and external inspections, in particular regarding the factors to take into account when performing root cause analysis. In addition to assessing audit deficiencies, root cause analysis should also be performed to identify the attributes of high-quality audit engagements to promote quality across the audit practice.<sup>1</sup>

#### *Audit Delivery Models ('ADMs')*

27. We note that the ITC describes the use by the auditor of outsourcing and shared service centres (collectively referred to as ADMs in the ITC). We believe it is important that coordination between the engagement team and the ADM teams are addressed by the IAASB for example, to reflect the varying circumstances associated with the nature of the services provided by ADMs.
28. Further we believe that the level of judgement involved, the complexity of the work and materiality of the balances should be included as some of the key factors in establishing whether it is appropriate to "outsource" work and the level of involvement required by the engagement partner in respect of the outsourced work. Consideration should be given as to how these responsibilities integrate with those in ISA 220.
29. We encourage the IAASB to ensure that the quality control arrangements at an ADM incorporate relevant specific subject matter areas, for example independence, training, HR matters and internal monitoring of audit work performed by ADMs.

#### *Human Resources*

30. Firms' compensation policies need to be consistent with the overriding objective of promoting audit quality. We therefore believe that the IAASB should seek to develop requirements which positively influence the extent to which those policies take account of audit quality.

#### *Transparency reporting*

31. Transparency reporting by firms can contribute to improving audit quality by facilitating external scrutiny of a firm's quality control arrangements and enhancing their accountability to external stakeholders. We therefore support the IAASB considering further whether ISQC 1 has a role to play in this developing area, having regard to experience in those jurisdictions where such reporting is already required.

<sup>1</sup> Refer to IFIAR Report on 2015 Survey of Inspection Findings, page 4/5



### **Group audit**

#### *Interaction between ISA 600 and other ISAs*

32. We believe that the revised ISA 600 should make clear that its application does not supersede the need for the auditor to comply with all other ISAs. The ITC considers the interaction between ISA 600 and other ISAs, including ISA 220 [ITC §191-203], and places particular focus on certain areas of the audit where, according to the IAASB, the link to other standards is of most importance [ITC §198]. We agree that those are important areas to be highlighted in the context of a group audit but we caution against these areas being highlighted to the detriment of other areas of the audit and the related ISAs. We invite the IAASB to maintain the focus on the applicability of all relevant ISAs in a group audit context.

#### *Involvement of the engagement partner*

33. We encourage the IAASB to clarify and highlight throughout the standards, the fundamental need for direction, supervision and review by the engagement partner of the work of others involved in the audit - whether they be members of the audit engagement team, specialists or other external auditors - at all stages of the audit. We note, in particular, that the ITC addresses the issue of the involvement of others in the audit in the section on quality control [ITC §87-104]. We believe that consideration of this issue should be extended to group audits and the use of the work of component auditors.
34. In addition, the IAASB should ensure that its proposed actions appropriately address cases where the engagement partner is in a different location from where the majority of audit work is performed, such as audits of so-called "letter-box companies".

#### *Materiality*

35. We believe that the application of the concept of materiality specifically in a group audit context requires clarification [ITC §260–261]. In particular, the notion of "aggregation risk" in relation to the required work effort, establishing component materiality, as well as identifying significant components, would benefit from more clarity in ISA 600 to ensure that the standard can be consistently applied.
36. Furthermore, while we understand the need for compatibility between the accounting standards and auditing standards regarding the concept of materiality, we do not believe that action from the IAASB in this regard should depend solely on the progress of the International Accounting Standards Board's project on the same issue [ITC §260]. We encourage the IAASB to move forward timeously in addressing materiality in a group audit context, in particular component materiality and "aggregation risk".

#### *Risk assessment and responses to risks*

37. We agree that risks identified at component level should be taken into account at group level [ITC §253(b)]. However, this should be an explicit requirement as opposed to application material in the standard. Moreover, we would like to draw the IAASB's attention to the additional need for the



group engagement team to further ensure that appropriate procedures to cover the risks identified at component level are effectively implemented by the group engagement team or the component auditor.

*Group engagement team involvement in the component auditor's work*

38. We encourage the IAASB to develop a robust framework for determining the scope of work with respect to components and extent of involvement of the group auditor in the work performed by others, in particular component auditors. The possible actions set out in the ITC regarding the auditor's response to identified risks of material misstatement, and more specifically the audit procedures performed on the component's financial information, include a proposed revision to the approach to work to be performed on the component's financial information for group audit purposes and a suggestion to move towards a more flexible approach [ITC §272-273 and 279]. We would like to draw the IAASB's attention to the fact that a flexible approach that is not well defined could be unclear to auditors and may result in an inappropriately determined scope of audit procedures to be performed at component level. We invite the IAASB to consider the broader implications and unintended consequences that a more flexible approach might have.
39. We believe the IAASB should provide additional clarity on the work effort required by the group auditor in evaluating the work performed by component auditors. In particular, we believe the group auditor should determine the necessary extent of review of the work performed by and the related working papers of component auditors and whether the necessary access to component auditors' working papers will be available.

*Communication between the group engagement team and the component auditor*

40. We believe there is a need for improvement in the quality and timing of communications between the group engagement team and the component auditor generally. We encourage the IAASB to maintain the focus on improved communication between group and component auditors throughout the audit. The possible actions proposed in the ITC relating to communication between the group engagement team and the component auditor address specifically the ability of the group engagement team to communicate directly with the component auditor or component management when the group engagement team is aware of non-compliance or suspected non-compliance with laws and regulations (NOCLAR) that may be relevant to the work of the component auditor [ITC §224(e)]. We support improved communication of NOCLAR matters and believe it is also important to improve communications in relation to other areas of the group audit.

*Specific documentation requirements*

41. The ITC refers to the possibility of increasing the documentation requirements in certain areas of the group audit [for example ITC §303]. We see a benefit in emphasizing the importance of audit documentation on critical audit areas either in ISA 600 or in ISA 230.

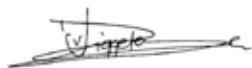


**IAASB future work plan 2017-2018**

42. In reference to question G2 of the ITC, we refer the IAASB to [IFIAR's 2015 Survey of Inspection Findings](#)<sup>2</sup> in which those international standards that address the topics and audit procedures related to the areas with the greatest level and frequency of observed inspection findings have been identified.

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

<sup>2</sup> Please refer to pages 24 – 25 “Consideration of Standard Setting” and B-1 to B-2 “Appendix B: IAASB Standards Related to Areas of Inspection Findings”



## Annexe 6

## Lettre IFIAR à l'IESBA, 11 octobre 2016



BY E-MAIL ONLY

October 11, 2016

Prof. Arnold Schilder  
Chairman  
International Auditing and Assurance Standards Board  
529 Fifth Avenue  
New York  
10017 USA

Subject: COMMENTS ON THE IAASB'S FUTURE PRIORITIES INCLUDING THE  
WORK PLAN FOR 2017-2018

Dear Prof. Schilder,

The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) is currently performing outreach to obtain stakeholder feedback on its future work plan for 2017-2018. This outreach includes an online survey of stakeholders. The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) appreciates the opportunity to provide input to the IAASB on areas to consider in developing its work plan for 2017-2018 and planning its future projects past this period.

As an international organization of independent audit oversight regulators that share the 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, as well as other pronouncements and statements.

The IFIAR's 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.
- Forming common and consistent views or positions on matters of importance to its members, while taking into account the legal mandates and missions of individual members.

P.O. Box 11723 / 1001 GS Amsterdam / The Netherlands / Tel: +31 20 797 2633 / Fax: +31 20 797 3800  
Email: [ifiar@afm.nl](mailto:ifiar@afm.nl) / Web: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)





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

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

Through providing insights from audit inspection activities of IFIAR members to standard setters, IFIAR aims at driving changes in the relevant standards, which have the potential to improve audit quality.

The circumstances that give rise to inspections findings require careful analysis: the cause underlying an inspection finding may be related to auditing standards. To address this possibility, IFIAR considers whether knowledge from inspection findings have implications relevant to the international auditing standards. In doing so, IFIAR in particular pays attention to whether those standards are providing sufficient clarity regarding the requirements that the auditor shall comply with and whether standards are driving the auditor to consistent application and the exercise of sufficient professional skepticism.

Based on the results of IFIAR's Surveys, we performed a preliminary review to identify those international standards that address the topics and audit procedures related to the areas with the greatest level and frequency of observed inspection findings.

It was noted that five of those standards and topics were included in the current 2015-2016 IAASB work plan, namely:

- Quality control (ISQC 1 / ISA 220),
- Group audits (ISA 600),
- Professional skepticism,
- Accounting estimates (ISA 540),
- Risk assessment and internal control (ISA 315).

IFIAR, through the Standards Coordination Working Group (SCWG), has maintained an ongoing dialogue with the IAASB in that regard: recent experiences and concerns stemming from inspections on those topics have been discussed during several meetings.

IFIAR supports the initiatives by the IAASB to improve audit quality through those projects which are included in the 2017/2018 work plan and encourages the IAASB to continue to make





progress on these projects. IFIAR recommends that those projects are finalized in a timely manner, to allow for the application in practice of the revision as soon as possible.

IFIAR also supports the inclusion in the 2017/2018 work program of the project on the implications on the international auditing standards of the use, by audited entities and audit firms, of high volumes of data, and of tools dedicated to analyzing this data (*data analytics*).

For the topics that are not currently on the IAASB's work plan and which relate to areas with high numbers of inspection findings in the IFIAR survey such as *materiality*, *use of experts*, *response to assessed risks* and *analytical procedures*, IFIAR encourages the IAASB to consider including one or more of those topics in the upcoming IAASB work plan, after having finalized the others projects mentioned above (related to *quality control*, *group audit*, *professional skepticism*, *accounting estimates* and *risk assessment*).

IFIAR continues to believe that the IAASB should maintain flexibility in its work programs to deal with emerging issues on a timely basis when needed, like, for instance, the development of the use by auditors of data analytics techniques, since it is important that the IAASB remains proactive and responsive to the changing business and audit environment.

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

CC: Brian Hunt  
IFIAR Vice-Chair



## Annexe 7

### Suivi du marché du contrôle légal Rapport du Haut conseil du commissariat aux comptes

#### Contexte

Le règlement 537/2014 du 16 avril 2014 comporte des exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public. Son article 27 instaure un suivi de la qualité et de la compétitivité du marché de la fourniture de services de contrôle légal des comptes à ces entités. En application de cet article, le Haut conseil est chargé de rédiger un rapport sur l'évolution de ce marché, qui sera soumis au CEAOB (*Committee of European Audit Oversight Bodies*), organisme de coordination des autorités européennes compétentes en matière de contrôle légal des comptes, à l'Autorité Européenne des Marchés Financiers, à l'Autorité Bancaire Européenne, à l'Autorité Européenne des Assurances et des Pensions Professionnelles et à la Commission européenne.

En vue d'établir son premier rapport consacré à ce sujet, le Haut conseil s'est appuyé sur les informations déclarées en 2015 par les commissaires aux comptes et centralisées dans la base de données relative à leur activité gérée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Ces données concernent les missions de certification de comptes afférentes aux exercices clos en 2014.

Ont également été prises en compte les données relatives au chiffre d'affaires des dix réseaux ayant fait l'objet d'un suivi particulier dans le cadre du présent rapport, et fournies au Haut conseil par leurs représentants.

#### Sommaire du rapport

Le rapport aborde les sujets suivants :

1. Les entités concernées par le contrôle légal en France
2. La population des commissaires aux comptes au 31 décembre 2015
3. Le marché du contrôle légal en France
4. La répartition du marché
5. Le contrôle de l'activité des commissaires aux comptes
6. Les travaux des comités d'audit

Annexes : textes et tableaux de données

#### 1. Les entités concernées par le contrôle légal en France

En 2015, environ 220 000 entités françaises ont bénéficié d'un contrôle légal de leurs comptes.

Les textes européen et français prévoient un contrôle légal des comptes pour certaines sociétés et entités. Le statut de l'entité, sa forme juridique, son activité, ainsi que parfois des critères quantitatifs comme le chiffre d'affaires, le montant du bilan et le nombre de salariés, ou encore le montant de subventions reçues, déterminent si l'entité est tenue de nommer un commissaire aux comptes.

Les sociétés astreintes à publier des comptes consolidés ainsi que les établissements de crédit, sociétés de financement ou entreprises d'investissement sous conditions de seuil, sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes. Le contrôle légal est dans ce cas réalisé conjointement par un collège de commissaires aux comptes composé de deux, voire, plus rarement, de trois commissaires aux comptes. Pour le décompte du nombre de mandats, chacun des co-commissaires aux comptes déclare détenir un mandat, et précise que ce dernier est relatif à une mission réalisée avec un co-commissaire aux comptes.

Au total, 230 713 mandats ont été déclarés par les commissaires aux comptes en septembre 2015.

Parmi ces mandats, 21 261 mandats sont détenus dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes, soit 9,4 % des mandats.

	NOMBRE DE MANDATS	NOMBRE D'ENTITÉS (ESTIMATION)
ENTITÉS SOUMISES AU CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES	230 713	220 000



### Les entités d'intérêt public (« EIP »)

*Définition des entités d'intérêt public (« EIP ») à compter de juin 2016*

La directive 2014/56/UE donne une définition des « entités d'intérêt public » qui couvre les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d'assurances (article 2 point 13c1). Elle prévoit que les États membres de l'Union européenne peuvent ajouter d'autres entités à cette liste européenne, de sorte que les dispositions du règlement européen n° 537/2014 leur soient également applicables (article 2 point 13d<sup>1</sup>).

En France, l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes désigne à l'article L. 820-1 III du code de commerce les entités d'intérêt public. Outre les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d'assurance prévues par le règlement européen, le périmètre des EIP en France inclura à compter du 17 juin 2016, date d'entrée en vigueur de cette ordonnance, 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 en Conseil d'État. En revanche, les associations faisant appel public à la générosité ne figurent pas sur cette liste.

Cette nouvelle définition n'est pas en vigueur pour la période examinée par le présent rapport.

*Définition des EIP retenue pour les besoins du présent rapport portant sur l'activité 2015*

À la date de la rédaction du présent rapport, soit avant l'entrée en vigueur des nouveaux textes, un suivi particulier de certains mandats est effectué dans le cadre du contrôle périodique de l'activité des commissaires aux comptes. Ainsi, pour les besoins du contrôle réalisé en 2015, les associations faisant appel à la générosité publique et les émetteurs de titres de créances sur un marché réglementé figurent dans la catégorie dite « EIP » utilisée dans le cadre du suivi des activités des commissaires aux comptes au plan national. Les sociétés de financement sont également classées parmi les « EIP ».

**Les chiffres qui figurent dans le présent rapport correspondent en conséquence à ceux relatifs aux entités qualifiées d'« EIP » sous l'empire des textes en vigueur avant le 17 juin 2016.**

Au total, 2 470 entités peuvent être qualifiées « d'entités d'intérêt public » en 2015.

Ces entités ont confié 3 431 mandats à des commissaires aux comptes dont 2 021 sont des mandats effectués dans le cadre du co-commissariat aux comptes.

Ces mandats se répartissent comme suit :

	NOMBRE DE MANDATS	NOMBRE D'ENTITÉS
<b>SOCIÉTÉS COTÉES (HORS ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT ET ENTREPRISES D'ASSURANCE COTÉS)</b>	<b>900</b>	<b>461</b>
ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT	670	417
ENTREPRISES D'ASSURANCE	991	800
AUTRES	870	792
dont associations faisant appel à la générosité publique	647	615
dont sociétés de financement	150	112
dont émetteurs de créances sans titre de capital coté	73	65
<b>TOTAL – ENTITÉS D'INTÉRÊT PUBLIC (EIP)</b>	<b>3 431</b>	<b>2 470</b>
<b>TOTAL – ENTITÉS SOUMISES AU CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES</b>	<b>230 713</b>	<b>220 000</b>

1. Cf. annexe



Aussi, avant la réforme de 2016, les entités d'intérêt public représentent 1,1 % des entités ayant recours au commissariat aux comptes. Les mandats relatifs à des entités d'intérêt public représentent 1,5 % du total des mandats.

Il est à noter toutefois que les entités filiales des entités d'intérêt public, dès lors qu'elles n'exercent pas une activité relevant de la définition de l'EIP, ne figurent pas dans la catégorie des EIP, même si elles contribuent de façon importante aux comptes consolidés de l'entité EIP dont elles sont les filiales. Les chiffres fournis au titre des EIP dans le présent rapport se limitent à une définition juridique des entités et ne reflètent pas une vision économique de l'activité réelle des groupes cotés.

## 2. La population des commissaires aux comptes au 31 décembre 2015

### *Les commissaires aux comptes personnes physiques*

Au 31 décembre 2015, 13 494 personnes physiques sont inscrites sur la liste des commissaires aux comptes et sont à ce titre habilitées à exercer des missions de contrôle légal des comptes en France.

Sur ces 13 494 personnes physiques, un peu plus de 71 % sont signataires de rapports de certification au cours de la période, soit 9 674 personnes physiques.

### *Les personnes morales*

Le nombre de sociétés de commissaire aux comptes inscrites s'élève à 6 109 au 31 décembre 2015. Au sein de ces sociétés, un ou plusieurs commissaires aux comptes, personnes physiques,

peuvent être signataires de rapports de certification. Ils exercent une activité de contrôle légal dans le cadre de mandats détenus par la société.

### *Les réseaux*

Les commissaires aux comptes et sociétés de commissariat aux comptes exercent parfois dans le cadre d'un « réseau », sous un nom ou une marque commune, ou en mettant des ressources en commun pour mener à bien leurs missions. Certains réseaux regroupent des cabinets implantés dans différents pays et proposent des services de contrôle légal et de conseil pour les sociétés présentes dans ces pays. Leur couverture géographique leur permet de proposer une offre de service au-delà d'un cadre national à des groupes ayant des sociétés filiales de droit étranger.

Dans le cadre du présent rapport, des données relatives aux membres français de dix des réseaux ayant une activité au niveau européen ont été collectées.

En France, on compte six réseaux qui disposent chacun de plus de 100 commissaires aux comptes associés ou employés. Le septième réseau comprend 57 commissaires aux comptes inscrits.

Les dix réseaux européens suivis dans le cadre de la préparation du présent rapport regroupent au total 13 % des commissaires aux comptes inscrits (et 12 % des signataires de rapports de certification).

### *L'activité des commissaires aux comptes*

La répartition de la détention des mandats par les cabinets fait apparaître des différences de niveaux

NOMBRE DE MANDATS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES DÉTENUS PAR CABINET	POURCENTAGE DE LA POPULATION	POURCENTAGES CUMULÉS
CABINETS DÉTENANT 1 À 5 MANDATS	33 %	33 %
CABINETS DÉTENANT 6 À 20 MANDATS	37 %	70 %
CABINETS DÉTENANT 21 À 50 MANDATS	18 %	88 %
CABINETS DÉTENANT 51 À 100 MANDATS	7 %	95 %
CABINETS DÉTENANT PLUS DE 100 MANDATS	5 %	100 %



d'activité : 33 % des cabinets détiennent moins de 5 mandats, et 5 % en détiennent plus de 100.

La notion de « cabinet » est utilisée dans le cadre du contrôle de l'activité des commissaires aux comptes : un « cabinet » regroupe les commissaires aux comptes personnes physiques ou morales qui disposent d'une organisation et de procédures communes pour l'exercice de leur activité de commissariat aux comptes.

#### *Les commissaires aux comptes intervenant auprès d'entités d'intérêt public*

Parmi les commissaires aux comptes inscrits, 181 personnes physiques et 565 personnes morales détiennent des mandats de commissaire aux comptes auprès d'entités d'intérêt public.

1 285 personnes physiques inscrites signent, en nom propre ou pour le compte de la société au sein de laquelle ils exercent, des mandats d'entités d'intérêt public, soit 13 % des signataires de mandats.

	NOMBRE DE COMMISSAIRES AUX COMPTES	POURCENTAGE DE LA POPULATION
<b>NOMBRE DE COMMISSAIRES AUX COMPTES INSCRITS PERSONNES PHYSIQUES</b>	<b>13 494</b>	
DONT NOMBRE DE PERSONNES PHYSIQUES SIGNATAIRES DE MANDATS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES	9 674	71 %
dont nombre de signataires de mandats EIP	1 285	13 %
dont nombre de personnes physiques titulaires de mandats EIP	181	
<b>NOMBRE DE COMMISSAIRES AUX COMPTES - PERSONNES MORALES</b>	<b>6 109</b>	
dont nombre de personnes morales détenant des mandats EIP	565	9 %
<b>NOMBRE DE CABINETS DÉTENANT DES MANDATS EIP</b>	<b>592</b>	

### 3. Le marché du contrôle légal en France

La taille du marché du contrôle légal des comptes est évaluée soit en fonction du nombre de mandats, soit en fonction du montant des honoraires des commissaires aux comptes.

#### *Prestations des commissaires aux comptes*

Les honoraires facturés par les commissaires aux comptes aux entités dont ils contrôlent les comptes rétribuent :

- les travaux réalisés en vue de certifier les comptes annuels et consolidés des entités (missions légales) ;
- des travaux réalisés en vue de satisfaire d'autres obligations légales incombant au commissaire aux comptes liées aux mandats, dans des situations particulières rencontrées par l'entité, comme par exemple en vue d'émettre des rapports liés à des opérations sur le capital (missions légales) ;

- et, parfois, à la demande de l'entité, des services complémentaires dont la fourniture par le commissaire aux comptes est autorisée, et qui ne revêtent pas le caractère d'une obligation résultant de la loi (autres prestations).

En France, le marché du contrôle légal représente au total 2 317 millions d'euros au cours de la période de référence. Ce montant correspond aux honoraires relatifs aux missions légales des commissaires aux comptes.

Les services facturés par les commissaires aux comptes en complément aux entités dont ils certifient les comptes s'élèvent à 111 millions d'euros, ce qui représente un volume d'honoraires total de 4,8 % réalisé en dehors des missions confiées par la loi aux commissaires aux comptes auprès de ces entités.

Il est à noter que les commissaires aux comptes ou les sociétés qui n'ont pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes sont susceptibles de facturer des honoraires au titre d'autres activités



exercées auprès d'autres entités que celles où ils exercent des fonctions de commissaire aux comptes. De nombreux commissaires aux comptes exercent par exemple des fonctions d'expertise comptable. Ils perçoivent dans ce cas d'autres revenus qui s'ajoutent au chiffre d'affaires au titre du contrôle légal.

#### *Le marché du contrôle légal au sein des entités d'intérêt public*

Le marché de la certification des comptes des « entités d'intérêt public » correspond à 318 millions d'euros, soit environ 14 % du marché. Toutes prestations

confondues, 379 millions d'euros sont facturés par les commissaires aux comptes aux entités EIP dont ils certifient les comptes.

Ces chiffres relatifs au contrôle légal EIP traduisent néanmoins une vision partielle de la situation économique des groupes d'entités, puisque les sociétés ont souvent des filiales au sein desquelles sont réalisées leurs activités, qui ne répondent pas à la définition des « EIP ». Aussi, les honoraires de contrôle légal de ses filiales ne sont pas comptabilisés dans ceux relatifs à l'« EIP », alors qu'elles contribuent aux activités du groupe, et à leurs comptes consolidés.

EN MILLIONS D'EUROS	MARCHÉ TOTAL	DONT MARCHÉ EIP
HONORAIRES - CERTIFICATION DES COMPTES	2 286	318
HONORAIRES - AUTRES OBLIGATIONS LÉGALES	30	10
<b>HONORAIRES - MISSIONS LÉGALES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES</b>	<b>2 317</b>	<b>328</b>
HONORAIRES - AUTRES PRESTATIONS (DILIGENCES DIRECTEMENT LIÉES À LA MISSION)	111	51
<b>HONORAIRES TOTAUX MANDATS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES</b>	<b>2 428</b>	<b>379</b>

#### *Honoraires moyens par mandat et par commissaire aux comptes*

Avec un volume total de 2 317 millions d'euros, pour 230 713 mandats, les honoraires moyens facturés par mandat ressortent à un peu plus de 10 000 euros. Cette moyenne ne permet pas de traduire une très forte disparité de taille des entités, et des honoraires des commissaires aux comptes correspondants. Ainsi, les honoraires sur les mandats EIP ressortent, en moyenne, à plus de 110 000 euros par mandat. Cette moyenne sur les mandats EIP ne traduit pas, là encore, des variations selon la taille des sociétés concernées : le montant facturé pour un mandat peut dépasser un million d'euros, et même 5 millions pour les plus grandes entités.

La répartition du volume total du marché entre les 9 674 commissaires aux comptes signataires fait apparaître une moyenne de 251 000 euros facturés par an et par commissaire aux comptes aux entités pour lesquelles ils effectuent le contrôle légal des comptes.

#### **4. La répartition du marché du contrôle légal en France**

Une analyse de la situation en France des dix réseaux suivis dans le cadre européen a été effectuée dans le présent rapport.

##### *La répartition des mandats entre les réseaux*

Les cinq plus grands réseaux présents en France détiennent 28 % des mandats, les dix suivis dans le cadre européen représentent 30 % des mandats français.

Ainsi, 70 % des mandats sont détenus en dehors de ces dix réseaux.

Les 3 431 mandats EIP sont quant à eux détenus à 56 % par les cinq plus grands réseaux, et à 60 % par les dix réseaux.

Le reste du marché EIP, soit 1 305 mandats EIP et 40 % du marché en nombre de mandats, est détenu en dehors des dix réseaux identifiés.

Ces mandats EIP sont détenus par 587 cabinets différents (par des personnes physiques ou morales).



### La répartition des honoraires entre les réseaux

Les cinq plus grands réseaux totalisent 53,6 % du total des honoraires facturés dans le cadre des mandats de commissariat aux comptes. La part respective des cinq premiers réseaux varie entre 13,9 % et 7,8 % de ce marché.

Les dix réseaux suivis représentent ensemble 57,2 % des honoraires totaux de contrôle légal.

Le reste du marché, soit 42,8 %, relève des autres intervenants.

La répartition des honoraires relevant de mandats EIP est plus concentrée que leur répartition en nombre : les cinq plus grands réseaux se partagent 87,4 % des honoraires, les dix suivis 91 %. Les cinq plus grands acteurs réalisent chacun une part de marché comprise entre 23,7 % et 13,9 % des honoraires facturés dans le cadre de mandats EIP, les parts respectives de ces réseaux s'élevant à 23,7 %, 18,6 %, 15,8 %, 15,4 % et 13,9 %.

18,6 %, 15,8 %, 15,4 % et 13,9 %.

Reste une part de 9 % du marché en volume d'honoraires relatifs aux mandats EIP : ces honoraires sont facturés par des cabinets qui n'appartiennent pas aux dix réseaux suivis au plan européen.

### Le chiffre d'affaires des réseaux

Les réseaux pluridisciplinaires offrent en dehors du commissariat aux comptes d'autres services de conseil, de fiscalité, d'expertise-comptable ou autres.

Le chiffre d'affaires réalisé en France par les cinq principaux réseaux sur le dernier exercice clos représente près de 4,0 milliards d'euros. Ce chiffre peut être rapporté au montant des honoraires de commissariat aux comptes réalisé par ces réseaux, qui avoisine les 1,2 milliards d'euros, soit une part d'un peu plus d'un quart de leur chiffre d'affaires total.

	NOMBRE DE MANDATS	HONORAIRES EN MILLIONS D'EUROS
SOCIÉTÉS COTÉES (Y COMPRIS ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT ET ENTREPRISES D'ASSURANCE COTÉS)	948	252
ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT (HORS ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT COTÉS)	630	57
ENTREPRISES D'ASSURANCE (HORS ENTREPRISES D'ASSURANCE COTÉES)	983	48
AUTRES (ENTITÉS FAISANT APPEL À LA GÉNÉROSITÉ PUBLIQUE, ÉMETTEURS DE TITRES DE CRÉANCES, SOCIÉTÉS DE FINANCEMENT)	870	21
<b>TOTAL DES EIP</b>	<b>3 431</b>	<b>379</b>

### Le marché des entités « EIP » par secteur

592 cabinets interviennent sur le marché du contrôle légal des entités d'intérêt public : 64 cabinets détiennent au moins un mandat d'établissement de crédit, 194 cabinets détiennent des mandats de sociétés cotées, 158 interviennent au sein de mutuelles, 316 cabinets détiennent des mandats d'associations faisant appel à la générosité publique.

Les commissaires aux comptes qui détiennent des mandats d'entités d'intérêt public sont soit des personnes physiques (181) soit des personnes morales (565).



> LE MARCHÉ DES ENTITÉS « EIP » PAR SECTEUR

CATÉGORIES D'EIP	NOMBRE DE CABINETS DÉTENANT AU MOINS UN MANDAT	NOMBRE DE PERSONNES MORALES DÉTENANT AU MOINS UN MANDAT	NOMBRE DE PERSONNES PHYSIQUES DÉTENANT AU MOINS UN MANDAT
MARCHÉ RÉGLEMENTÉ (Y COMPRIS ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT ET ENTREPRISES D'ASSURANCE COTÉS)	194	217	24
ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT	64	76	9
ENTREPRISES RÉGIES PAR LE CODE DES ASSURANCES	47	59	7
MUTUELLES (LIVRE II)	158	136	55
INSTITUTIONS DE PRÉVOYANCE	20	20	3
SOCIÉTÉS DE FINANCEMENT	38	43	5
ASSOCIATIONS FAISANT APPEL À LA GÉNÉROSITÉ PUBLIQUE	316	284	87
ÉMETTEURS DE CRÉANCES SANS TITRES DE CAPITAL COTÉS	9	12	7
TOUTES CATÉGORIES D'EIP CONFONDUES	592	565	181

### 5. Le contrôle de l'activité des commissaires aux comptes

Le Haut conseil est chargé de la surveillance de la profession de commissaire aux comptes en France. À ce titre, il est chargé des contrôles périodiques de leur activité.

Ces contrôles constituent un élément clé du système de supervision publique des commissaires aux comptes. 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.

#### Chiffres des contrôles

Au titre de l'année 2015, le nombre de contrôles s'établit comme suit :

- 922 cabinets ont été contrôlés, dont 120 cabinets détenant au moins un mandat EIP et 802 ne détenant aucun mandat d'EIP ;
- 2 207 mandats contrôlés dont 250 EIP et 1 957 non EIP.

#### Risques relevés lors des contrôles

Les principaux constats relevés au cours de contrôles en 2015 sont présentés de façon détaillée dans le rapport annuel d'activité du Haut conseil.

Les principales recommandations émises par le Haut conseil pour faire suite à ces constats sont les suivantes :

- Les cabinets sont appelés à renforcer :
  - l'effectivité de leur contrôle interne de qualité,
  - la formation des intervenants aux spécificités de la mission légale,
  - leurs outils méthodologiques.
- Ils sont appelés à veiller au respect de l'intégrité des obligations réglementaires ;
- Ils sont appelés à documenter systématiquement les procédures d'audit mises en œuvre et les travaux effectués en particulier sur les points significatifs ou porteurs de risques de l'entité auditée ;
- Ils sont appelés à structurer et à 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, ou encore lors de l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;

- Ils sont appelés à 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.

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 H3C constate cependant que le nombre de mandats présentant des insuffisances de diligences affectant la fiabilité de l'opinion émise sur les comptes audités demeure encore 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 H3C attend en conséquence de la part des cabinets concernés des améliorations substantielles dans le traitement des mandats.

Les faiblesses constatées au cours de contrôles se retrouvent de manière partagée entre les réseaux examinés dans le cadre de ce rapport. Elles ne sont pas attachées de façon prépondérante à un seul ou à un petit nombre d'acteurs.

#### Situation face à une éventuelle défaillance d'un acteur du marché

L'analyse de la position concurrentielle des principaux acteurs présents fait apparaître différents réseaux d'une taille permettant d'envisager des substitutions sur des mandats en cas de défaillance d'un de ses principaux acteurs (la part respective des cinq premiers réseaux varie entre 13,9 % et 7,8 % du marché total, et entre 23,7 % et 13,9 % des

honoraires du marché du contrôle légal des entités d'intérêt public).

Le co-commissariat aux comptes, requis en France notamment pour les sociétés qui publient des comptes consolidés, influe de façon positive sur le nombre de cabinets présents sur le marché du contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public : un grand nombre de cabinets détient des mandats relatifs à des EIP.

Le nombre d'acteurs intervenant par type de secteur EIP offre des possibilités de choix, notamment grâce au recours au co-commissariat aux comptes.

Par ailleurs, d'autres cabinets ou commissaires aux comptes qui ne détiennent pas à ce jour de mandats EIP pourraient faire le choix d'entrer sur ce marché, en cas d'opportunités, dans le cadre de mandats d'une taille compatible avec le maintien de leur indépendance financière.

Les obligations en matière de co-commissariat aux comptes en France sont de nature à faciliter par ailleurs un accès au marché du contrôle légal des EIP, puisqu'une EIP est souvent auditée par plusieurs commissaires aux comptes, qui coopèrent et se partagent certains travaux. Aussi, la charge de travail correspondante est répartie entre différents intervenants qui cosignent le rapport de certification.

Ces dispositions permettent aussi de conserver une continuité de services pour le cas où l'un des commissaires aux comptes serait défaillant ou appelé à démissionner. Le second commissaire aux comptes en place peut poursuivre son mandat et faciliter la transition dans le cadre d'un changement de l'autre commissaire aux comptes.

Aussi, les possibilités offertes aux entités d'intérêt public en France pour choisir leurs commissaires aux comptes restent multiples.

Les entreprises sont néanmoins tenues de veiller à ce que les commissaires aux comptes qu'elles nomment n'aient pas réalisé antérieurement des prestations qui pourraient les placer en situation d'auto-révision, et qui seraient donc de nature à influencer leur opinion sur les comptes. Elles sont tenues de vérifier que les commissaires aux comptes qu'elles veulent nommer n'ont pas réalisé, avant leur désignation, des missions incompatibles avec l'acceptation ultérieure du mandat.



## 6. Les travaux des comités d'audit

En France, les comités spécialisés agissant sous la responsabilité, selon le cas, de l'organe chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance, dits « comités d'audit » sont chargés d'un suivi des questions relatives à l'élaboration et au contrôle de l'information financière. À ce titre, les comités interagissent avec les commissaires aux comptes.

### Entités tenues de se doter d'un comité d'audit

En application de l'article L. 823-19 du code de commerce dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 qui entrera en vigueur le 17 juin 2016, l'ensemble des entités définies comme entités d'intérêt public devront disposer d'un comité spécialisé. Il en est de même des sociétés de financement (au sens du II de l'article L. 511-1 du code monétaire et financier).

Des dérogations seront cependant possibles, sous certaines conditions, pour les établissements de crédit et les sociétés de financement dont les titres ne sont pas cotés. Les organismes de titrisation pourront également en être dispensés, ainsi que certains organismes de placement collectif (OPCVM). Dans ce cas, un autre organe de l'entité devra exercer les fonctions dévolues au comité d'audit.

Les fonctions du comité d'audit pourront toutefois être confiées à un autre organe de l'entité, comme le conseil d'administration ou le conseil de surveillance, par exemple.

Le comité d'audit d'une société-mère pourra assurer ses fonctions pour le compte des entités filiales au sein d'un groupe.

### Les missions du comité d'audit en lien avec les commissaires aux comptes

L'article L. 823-19 nouveau du code de commerce<sup>2</sup> précise à cet égard les missions dont sera chargé le comité d'audit dans le cadre du suivi des questions relatives à l'élaboration et au contrôle des informations comptables et financières :

1° Il suit le processus d'élaboration de l'information financière et, le cas échéant, formule des recommandations pour en garantir l'intégrité ;

2° Il suit l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, 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, sans qu'il soit porté atteinte à son indépendance ;

3° Il émet une recommandation sur les commissaires aux comptes proposés à la désignation. Cette recommandation est élaborée conformément aux dispositions de l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014 ; il émet également une recommandation lorsque le renouvellement du mandat du ou des commissaires est envisagé dans les conditions définies à l'article L. 823-3-1 ;

4° Il suit la réalisation par le commissaire aux comptes de sa mission ; en ce qui concerne les entités d'intérêt public, il tient compte des constatations et conclusions du Haut conseil du commissariat aux comptes consécutives aux contrôles ;

5° Il s'assure du respect par le commissaire aux comptes de certaines conditions d'indépendance (conditions définies à la section 2 du chapitre II du titre II du livre VIII du code de commerce) ; en ce qui concerne les entités d'intérêt public, le cas échéant, il prend les mesures nécessaires à l'application du paragraphe 3 de l'article 4 du règlement (UE) n° 537/2014 (relatives aux honoraires) et s'assure du respect des conditions mentionnées à l'article 6 du même règlement (relatives à l'évaluation des risques pesant sur l'indépendance des commissaires aux comptes et les mesures de sauvegarde) ;

6° Il approuve, pour les entités d'intérêt public, la fourniture des services mentionnés à l'article L. 822-11-2 du code de commerce (dit services non audit) ;

7° Il rend compte régulièrement à l'organe collégial chargé de l'administration ou à l'organe de surveillance de l'exercice de ses missions. Il rend également compte des résultats de la mission de certification des comptes, de la manière dont cette mission a contribué à l'intégrité de l'information financière et du rôle qu'il a joué dans ce processus. Il l'informe sans délai de toute difficulté rencontrée.

2. Cf. annexe



### Évaluation des travaux des comités d'audit

L'article 27 du règlement européen 537/2014 introduit à compter du 17 juin 2016 des dispositions qui visent à évaluer le travail des comités d'audit. Cette évaluation incombe aux autorités nationales de surveillance des commissaires aux comptes. Pour ce faire, le Haut conseil prendra les mesures qui seront nécessaires en vue de lui permettre de remplir cette nouvelle attribution à compter de cette date.

### Annexe A - Textes

Extrait de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes

#### Article L. 820-1 III :

Pour l'application du présent titre les termes : « entité d'intérêt public » désignent :

- « 1° Les établissements de crédit mentionnés au I de l'article L. 511-1 du code monétaire et financier ayant leur siège social en France ;
- « 2° Les entreprises d'assurance et de réassurance mentionnées aux articles L. 310-1 et L. 310-1-1 du code des assurances, à l'exception des sociétés d'assurance mutuelles dispensées d'agrément administratif en application de l'article R. 322-117-1 du code des assurances ;
- « 3° Les institutions de prévoyance et leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale, à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'article L. 931-6-1 du code de la sécurité sociale ;
- « 4° Les mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité, à l'exception de celles mentionnées au 3° de l'article L. 211-11 du code de la mutualité ;
- « 5° Les personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- « 6° Lorsque le total de leur bilan consolidé ou combiné excède un seuil fixé par décret :
- « a) Les compagnies financières holdings au sens de l'article L. 517-1 du code monétaire et financier dont l'une des filiales est un établissement de crédit ;
- « b) Les compagnies financières holdings mixtes au sens de l'article L. 517-4 du code monétaire et

financier dont l'une des filiales est une entité d'intérêt public au sens du présent article ;

- « c) Les sociétés de groupe d'assurance au sens de l'article L. 322-1-2 du code des assurances ;
- « d) Les sociétés de groupe d'assurance mutuelle au sens de l'article L. 322-1-3 du code des assurances ;
- « e) Les unions mutualistes de groupe au sens de l'article L. 111-4-2 du code de la mutualité ;
- « f) Les sociétés de groupe assurantiel de protection sociale au sens de l'article L. 931-2-2 du code de la sécurité sociale. »

Extrait de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes

#### Article L. 823-19.-I.-

Au sein des entités d'intérêt public au sens de l'article L. 820-1 et des sociétés de financement au sens du II de l'article L. 511-1 du code monétaire et financier, un comité spécialisé agissant sous la responsabilité, selon le cas, de l'organe chargé de l'administration ou de l'organe de surveillance, assure le suivi des questions relatives à l'élaboration et au contrôle des informations comptables et financières.

« II.-La composition de ce comité est fixée, selon le cas, par l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance. Elle ne peut comprendre que des membres de l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance en fonction dans la société, à l'exclusion de ceux exerçant des fonctions de direction. Un membre au moins du comité doit présenter des compétences particulières en matière financière, comptable ou de contrôle légal des comptes et être indépendant au regard de critères précisés et rendus publics par l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance.

« Sans préjudice des compétences des organes chargés de l'administration, de la direction et de la surveillance, ce comité est notamment chargé des missions suivantes :

- « 1° Il suit le processus d'élaboration de l'information financière et, le cas échéant, formule des recommandations pour en garantir l'intégrité ;
- « 2° Il suit l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, 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, sans qu'il soit porté atteinte à son indépendance ;

- « 3° Il émet une recommandation sur les commissaires aux comptes proposés à la désignation par l'assemblée générale ou l'organe exerçant une fonction analogue. Cette recommandation adressée à l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance est élaborée conformément aux dispositions de l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014 précité ; il émet également une recommandation à cet organe lorsque le renouvellement du mandat ou des commissaires est envisagé dans les conditions définies à l'article L. 823-3-1 ;
- « 4° Il suit la réalisation par le commissaire aux comptes de sa mission ; en ce qui concerne les entités d'intérêt public, il tient compte des constatations et conclusions du Haut conseil du commissariat aux comptes consécutives aux contrôles réalisés en application des articles L. 821-9 et suivants ;
- « 5° Il s'assure du respect par le commissaire aux comptes des conditions d'indépendance définies à la section 2 du chapitre II du présent titre ; en ce qui concerne les entités d'intérêt public, le cas échéant, il prend les mesures nécessaires à l'application du paragraphe 3 de l'article 4 du règlement (UE) n° 537/2014 précité et s'assure du respect des conditions mentionnées à l'article 6 du même règlement ;
- « 6° Il approuve, pour les entités d'intérêt public, la fourniture des services mentionnés à l'article L. 822-11-2 ;
- « 7° Il rend compte régulièrement à l'organe collégial chargé de l'administration ou à l'organe de surveillance de l'exercice de ses missions. Il rend également compte des résultats de la mission de certification des comptes, de la manière dont cette mission a contribué à l'intégrité de l'information financière et du rôle qu'il a joué dans ce processus. Il l'informe sans délai de toute difficulté rencontrée.

« Art. L. 823-20.-Ne sont pas tenus de se doter du comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19 :

- « 1° Les établissements de crédit et les sociétés de financement dont les titres ne sont pas admis à la négociation sur un marché réglementé et qui n'ont émis, de manière continue ou répétée, que des titres obligataires, à condition que le montant total nominal de ces titres reste inférieur à 100 millions d'euros et qu'ils n'aient pas publié de prospectus ;
  - « 2° Les organismes de titrisation, s'ils expliquent publiquement les raisons pour lesquelles ils ne jugent pas opportun de disposer d'un comité spécialisé ou de confier les missions du comité spécialisé à un organe d'administration ou de surveillance ;
  - « 3° Les organismes de placements collectifs mentionnés au chapitre IV du titre Ier du livre II du code monétaire et financier, à l'exception des organismes mentionnés au 2° ;
  - « 4° Les personnes et entités disposant d'un autre organe exerçant les missions de ce comité spécialisé, sous réserve d'identifier cet organe, qui peut être l'organe chargé de l'administration ou l'organe de surveillance, et de rendre publique sa composition ;
  - « 5° Les personnes et entités contrôlées par une autre personne ou entité au sens des I et II de l'article L. 233-3, lorsque cette dernière est elle-même soumise aux dispositions de l'article L. 823-19 et comporte un organe exerçant les missions de ce comité spécialisé.
- « Dans les entités d'intérêt public autres que celles mentionnées au 4° et au 5° qui ne sont pas tenues de désigner un comité spécialisé en application du présent article, les missions de ce comité sont exercées, le cas échéant, par l'organe d'administration ou de surveillance ou par l'organe remplissant des fonctions équivalentes.
- « Lorsque les missions confiées au comité spécialisé sont exercées par l'organe chargé de l'administration ou par l'organe remplissant des fonctions équivalentes, il ne peut, pour l'exercice de ces missions, être présidé par le président de cet organe si ce dernier exerce les fonctions de direction générale.



Extrait de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil (Modifiée par la Directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014)

#### Article 2 - Définitions

Aux fins de la présente directive, on entend par : [...]

13) « entités d'intérêt public » :

a) les entités régies par le droit d'un État membre dont les valeurs mobilières sont admises à la négo-

ciation sur un marché réglementé d'un État membre au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14), de la directive 2004/39/CE ;

b) les établissements de crédit définis à l'article 3, paragraphe 1, point 1), de la directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil (1), autres que ceux visés à l'article 2 de ladite directive ;

c) les entreprises d'assurance au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 91/674/CEE ; ou

d) les entités désignées par les États membres comme entités d'intérêt public, par exemple les entreprises qui ont une importance publique significative en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou du nombre de leurs employés ;

[...]

#### > ANNEXE 1 - STRUCTURE DU MARCHÉ

FRANCE			DATA (CY 2015)	REMARKS OBSERVATIONS
1	Registered Statutory Auditors (natural persons) as of 31/12/2015	Total number	13 494	Figures are number of auditors signing statutory audit reports
		Of which number of practising registered statutory auditors (natural persons carrying out a statutory audit engagement)	9 674	
		Of which number of practising registered statutory auditors auditing PIEs (natural persons carrying out a PIE statutory audit engagement)	1 285	
2	Registered Statutory Auditors employed by or associated as partners or otherwise with the audit firm as of 31/12/2015	Total number	N/D	
3	Third-country auditors registered in accordance with Article 45 as of 31/12/2015	Total number	1	18 audit firms and 1 statutory auditor (natural person) are registered
4	Statutory auditors approved from another Member State in accordance with Article 14 of Directive 2006/43 as of 31/12/2015	Total number	N/D 1	
5	Registered audit firms as of 31/12/2015	Total number	6019	
		Of which number of registered audit firms auditing PIEs (carrying out a PIE statutory audit engagement)	565	
6	Third-country audit entities registered in accordance with Article 45 as of 31/12/2015	Total number	18	



FRANCE			DATA (CY 2015)	REMARKS OBSERVATIONS
7	Statutory audits	Total number	23 0713	In case of joint audit, the number of engagement at entity level is equal to the number of auditors for the entity
		Of which number of audit engagements performed jointly (in case of joint audit)	21 261	
8	Statutory audits of PIEs	Total number	3 431	Following definition of PIE before implementation of the audit reform
		Of which number of audit engagements performed jointly (in case of joint audit)	2 021	
		Of which listed companies (without listed banks and listed insurance companies)	900	
		Of which banks (including listed banks)	670	
		Of which insurance companies (including listed insurance companie	991	
		Of which 'national PIEs'	870	
9	Turnover of audit firms auditing PIE s	Total number	N/D	
		Of which fees from statutory audit	1 660 078	Currency used : KEUR
		Of which fees charged for other assurance services	26 036	Currency used : KEUR
		Of which fees charged for tax advisory services	N/D	
		Of which fees charged for other non-audit services	N/D	
10	Number of PIEs as of 31/12/2015	Total number	2 470	
		Of which listed companies (without listed banks and listed insurance companies)	461	
		Of which banks (including listed banks)	417	
		Of which insurance companies (including listed insurance companies)	800	
		Of which 'national PIEs'	792	Following definition of PIE before implementation of the audit reform
10	mber of PIE	Total number	N/D	
		Revenues from statutory audit of PIEs and entities belonging to a group of undertakings whose parent undertaking is a PIE	N/D	
		Revenues from the statutory audit of other entities	N/D	
		Revenues from permitted NAS to audited entities	104 554	Currency used : KEUR
		Revenues from NAS to other entities	N/D	

PIE : scope used is before implementation of the audit reform



> ANNEXE 2 - CONTRÔLES - ASSURANCE QUALITÉ

FRANCE			DATA (CY 2015)	REFERENCE PERIOD Please indicate what reference period the data refers to.	REMARKS OBSERVATIONS
1	Statutory audit engagements (files) inspected	Total number	2 207	Inspection program 2015	
		of which statutory audit engagements (files) of PIEs only	250	Inspection program 2015	
		of which statutory audit engagements (files) of non-PIEs only	1 957	Inspection program 2015	Non PIEs audited by PIE firms : 232 Non PIEs by non PIE firms : 1725
2	Audit firms inspected	Total number	922	Inspection program 2015	Firms PIE : 120 Firms Non PIE : 802
3	Audit firms for which firm-wide procedures were inspected	Total number	922	Inspection program 2015	
4	Engagement/ file review with at least one finding	Total number	170	Inspection program 2015	Opinion not supported by enough evidence
		of statutory audit engagements of PIEs only	48	Inspection program 2015	Opinion not supported by enough evidence
		of statutory audit engagements of non-PIEs only	122	Inspection program 2015	Opinion not supported by enough evidence







